

THESIS / THÈSE

MASTER EN SCIENCES DE GESTION

La réforme de l'impôt des sociétés un réel avantage pour les grandes sociétés ?

Boulafentis, Giulia

Award date:
2019

Awarding institution:
Université de Namur

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

La réforme de l'impôt des sociétés :
un réel avantage pour les grandes sociétés ?

Giulia BOULAFENTIS

Avant-propos

Avant toute chose, j'aimerais remercier toutes les personnes qui m'ont aidées à la réalisation de mon mémoire.

En premier lieu, je remercie Madame Christine Schotte, ma première promotrice, d'avoir suivi la première partie de mon mémoire et Monsieur Pierre-Frédéric Nyst, mon promoteur actuel, de m'avoir guidée dans la suite de mon travail, d'avoir pris le temps de le corriger et d'avoir bien voulu répondre à mes questions.

Enfin, j'aimerais remercier mes parents, mon compagnon, ma famille ainsi que mes amis pour leur soutien dans ce travail.

Table des matières

Introduction	10
Chapitre 1. Pourquoi réformer l'impôt des sociétés ?.....	13
1. Objectif d'abaissement des taux nominaux de l'impôt des sociétés en Belgique et contexte international.	13
1.1 But visé.....	13
1.2 S'adapter à l'Union européenne au niveau du taux d'imposition pour les sociétés	13
1.3 Stimuler l'économie de la Belgique en augmentant la compétitivité et les innovations.	15
Chapitre 2. La neutralité de la réforme de l'impôt des sociétés en Belgique	16
1. Neutralité budgétaire nécessaire de la réforme de l'I.Soc : un frein à une véritable réforme.	16
1.1 Pourquoi la neutralité ?	16
1.2 Mesures compensatoires	17
Chapitre 3. Notion de grande société	26
1. Principe.....	26
2. Définition de la petite société.....	26
2.1 Tableau explicatif de l'article 15 ancien et nouveau du C.Soc. (art 1.24 du CSA) 29	
2.2 Exemple.....	29
3. Détermination de la taille de la société liée et problématique des sociétés liées. 31	
3.1 Définition des sociétés liées	31
3.2 Principe.....	32
3.2.1 Méthode consolidée.....	33
3.2.2 Méthode simplifiée.....	35

Chapitre 4. Les modifications apportées par la réforme de l'I.Soc pour les grandes sociétés	37
Section 1. Détermination de la base imposable.....	37
#1. MODIFICATION DE L'ORDRE DES OPÉRATIONS POUR DÉTERMINER LA BASE TAXABLE	37
1. Rappel des 9 opérations de détermination de la base taxable jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus.....	37
1.1 Détermination du résultat fiscal de la période imposable	38
1.2 Ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique.....	39
1.3 Déductions fiscales.....	40
2. Les 14 opérations issues de la loi du 25 décembre 2017 de la réforme de l'I.Soc.	43
2.1 Premier groupe	43
2.2 Le second groupe	44
2.3 Modifications des opérations des déductions fiscales suite à la réforme de l'impôt des sociétés	45
Section 2. Bases minimales de taxation.	46
#2. RÈGLE DE LA CORBEILLE DITE DES 70%	46
1. Principe de la règle de « la corbeille »	46
2. Conditions d'application	47
3. Exemple.....	49
4. Efficacité de la règle de « la corbeille »	50
#3. AUGMENTATION DU MONTANT MINIMUM ABSOLU DES BÉNÉFICES IMPOSABLES EN CAS DE NON-DÉCLARATION OU DE DÉCLARATION TARDIVE À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	50
1. Principe.....	51
2. Modifications suite à la réforme de l'impôt des sociétés	51

3. Tableau récapitulatif l'évolution de la base imposable minimale en cas de retard de la déclaration ou de non-déclaration :	52
#4. TAXATION EFFECTIVE DES SUPPLÉMENTS DE RÉSULTAT FISCAL RÉSULTANT D'UN CONTRÔLE FISCAL.....	52
1. Principe.....	52
2. Condition d'application.....	54
3. Exemple.....	54
4. Efficacité de ce nouveau régime.	57
Section 3 : Les dépenses non admises.....	57
1. Principe.....	57
1.1 Définition	57
1.2 Conditions pour qu'une charge professionnelle soit admise fiscalement	58
1.3 Condition d'intangibilité applicable pour les frais de voiture.....	62
1.4 Les différentes catégories de D.N.A.	63
#5. RÉGIME FISCAL DES SURCÔÛTS D'EMPRUNTS.....	63
1. Principe.....	64
2. Sociétés concernées par les surcoûts d'emprunts.....	66
3. Sociétés exclues par les surcoûts d'emprunts	67
Section 4 : Le nouveau régime fiscal des remboursements de capital et les dividendes distribués	67
#6. RÉGIME FISCAL DES REMBOURSEMENTS DE CAPITAL ET DES DIVIDENDES DISTRIBUÉS.....	68
1. Principe.....	68
2. Méthode de remboursement de capital.....	68
3. Requalification en dividendes distribués.....	71
4. Exemple.....	72
Section 5 : Les déductions fiscales.....	73

#7. REVENU DÉFINITIVEMENT TAXÉ (R.D.T.).....	73
1. Principe.....	73
2. Conditions d'application	74
3. Augmentation de la déduction des R.D.T.	75
3.1 Exemple :.....	76
4. R.D.T. reportés	76
5. R.D.T. et rectification du résultat fiscal	77
6. R.D.T. reportés et changement de contrôle de la société	77
#8. DEDUCTION POUR CAPITAL A RISQUE (D.C.R OU D.I.N.)	78
1. Principe.....	78
2. Deux cas d'exclusion	79
2.1 La société doit choisir entre la réserve d'investissement et la D.C.R :	79
2.2 La société doit choisir entre la déduction pour investissement et la déduction pour capital à risque :	80
3. Détermination du capital à risque.....	80
3.1 Méthode de détermination du capital à risque avant la réforme de l'impôt des sociétés	80
3.2 Méthode de détermination du capital à risque après la réforme de l'impôt des sociétés	82
4. Détermination du taux de la déduction du capital à risque	82
5. Exemple récapitulatif avant et après la réforme de l'impôt des sociétés	83
5.1 Exemple récapitulatif avant la réforme de l'impôt des sociétés.....	83
5.2 Exemple récapitulatif après la réforme de l'impôt des sociétés	84
#9. DÉDUCTION DES TRANSFERTS INTRA-GROUPE	86
1. Principe.....	86
2. La Convention de transferts intra-groupe.....	87
2.1 Les parties concluant la Convention de transferts intra-groupe	87

2.2	Les sociétés résidentes exclues à la Convention des transferts intra-groupe	89
2.3	Caractéristiques de la Convention de transferts intra-groupe	89
3.	Déclaration fiscale	90
3.1	Déclaration fiscale de la société résidente liée et éligible	90
3.2	Déclaration fiscale de « la contribuable »	92
4.	Exemple	92
5.	Efficacité et limites de cette nouvelle déduction	94
Section 6 : Le régime fiscal des plus-values		95
#10. SUPPRESSION DE LA TAXATION DISTINCTE DES PLUS-VALUES SUR LES ACTIONS POUR LES GRANDES ENTREPRISES		95
1.	Définition de plus-values	95
2.	Exemple :	96
#11. ALIGNEMENT DES CONDITIONS D'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS OU PARTS ET DES CONDITIONS DES R.D.T.		96
1.	Conditions d'exonération avant la réforme de l'impôt des sociétés en décembre 2017	96
1.1	Condition de taxation :	96
1.2	Condition de durée de détention :	97
2.	Conditions d'exonération après la réforme de l'impôt des sociétés en décembre 2017	97
#12. TAUX RÉDUITS POUR CERTAINES PLUS-VALUES		97
1.	Phase 1 : Réduction du taux d'exonération pour l'exercice d'imposition 2019 ..	97
2.	Phase 2 : Réduction du taux d'exonération pour l'exercice d'imposition 2021 ..	98
3.	Tableau comparant le taux d'exonération des plus-values pour l'ancien régime et pour les deux nouveaux régimes	99
Section 7 : Le calcul de l'impôt		100
#13. LE NOUVEAU TAUX D'IMPOSITION		100

1. Principe.....	100
2. Taux de base.....	101
2.1 Évolution du taux de base	101
2.2 Exemple.....	101
3. Taux réduit progressif	102
3.1 Conditions d'application	102
3.2 Évolution des taux réduits progressifs	104
#14. ADAPTATION DES MODALITES DE MAJORATION EN CAS DE VERSEMENTS ANTICIPES INSUFFISANTS	104
1. Principe.....	105
2. Méthode de calcul des majorations	105
3. Exemple.....	108
Section 8 : Les cotisations distinctes de l'I.Soc	110
#15. SUPPRESSION DE LA FAIRNESS TAX	110
1. Principe.....	111
2. Comment se calcule la Fairness Tax ?	111
2.1 Principe.....	111
2.2 Exemple.....	112
3. Motif de la suppression de la Fairness Tax	113
#16. COTISATION SPÉCIALE SUPPRIMÉE EN CAS D'INSUFFISANCE DE RÉMUNÉRATION POUR LES DIRIGEANTS	114
1. Évolution du montant minimal de la rémunération d'un dirigeant.	115
2. Suppression de la cotisation spéciale de 5,1%.	115
Chapitre 5. Tableau financier	117
Chapitre 6. Critiques personnelles	121
Conclusion.....	123

Bibliographie	125
1. Sources littéraires :	125
2. Sources internet :	128
Annexes	131
Annexe 1 : Déclaration fiscale de l'exercice d'imposition 2019	132
Annexe 2 : Directive (EU) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.	146

Introduction

Depuis plusieurs années, la Belgique était un des Etats membres européens qui pratiquait des taux de taxation les plus élevés sur les sociétés.

Par la réforme de l'impôt des sociétés, réalisée selon la loi du 25 décembre 2017, le gouvernement belge a visé plusieurs objectifs (faisant l'objet du **chapitre 1**) :

- « rendre le système **fiscal belge attractif** par rapport aux autres pays de l'UE grâce à l'abaissement des taux d'imposition ; cette modification essentielle permet d'attirer de nouvelles sociétés multinationales en Belgique ;
- stimuler l'économie du pays en augmentant la compétitivité et les innovations : générer un **régime fiscal plus équitable** entre les sociétés en limitant les stratégies de niche. Par ce biais, la réforme veut bannir toute concurrence déloyale et instaurer un système juridique plus sécurisant. »¹

Parallèlement à cela, l'Etat a créé des **mesures compensatoires**, qui ont pour finalité d'atteindre une neutralité budgétaire et représentent, de ce fait, un **frein à une véritable réforme**.

Nous citerons, parmi celles-ci : « la réforme du système de déduction des intérêts notionnels », « la règle de « la corbeille » », « la directive ATAD », et d'autres qui seront reprises et expliquées, dans le **chapitre 2**.

Notre choix se portant sur la réforme de l'impôt des grandes sociétés, nous évoquerons au **chapitre 3**, la **notion « de grandes sociétés »**. Étant donné qu'il n'existe pas de texte de loi qui définisse les grandes sociétés, nous utiliserons la définition des petites sociétés pour dégager, à contrario, les principales caractéristiques des grandes.

¹ Bourgeois Marc., (2018), *Maîtriser l'I.Soc* - Préface, Edipro, Liège, p. 3.

Nous aborderons également, les sociétés liées, pour lesquelles deux méthodes sont utilisées (simplifiée et consolidée) pour pouvoir déterminer la qualité de ces sociétés.

Dans le **chapitre 4**, nous rentrerons dans le vif du sujet et explorerons **une grande partie des modifications** qui ont été apportées **par la réforme** de l'ISOC pour les grandes sociétés, en établissant, à chaque point, la situation **avant la réforme** et celle, **après la réforme**.

Pour expliquer ces différentes modifications, nous avons repris **les sections de la déclaration fiscale** en suivant, dans la mesure du possible, l'ordre établi et avons mentionné pour chacune d'elles, les rubriques qui ont fait l'objet de **changements notoires**.

Nous évoquerons, ci-dessous, les **points les plus importants de cette réforme**, qu'ils aient un **impact positif ou négatif** sur la fiscalité des grandes sociétés, tels que :

- « **la règle de la corbeille** », qui sert de base de calcul pour les bases minimales de taxation ;
- « le régime fiscal des **surcoûts d'emprunts** » ;
- « la **déduction des transferts intra-groupe** » qui rentrera en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2020, permettant de compenser une base taxable négative par une base taxable positive pour une société mère ou fille ;
- « la **suppression de la taxation** distincte des **plus-values** sur les actions » ;
- « les **nouveaux taux d'imposition** », l'abaissement des taux en différentes phases ;
- « l'adaptation des modalités de **majoration** en cas de **versements anticipés** d'impôts insuffisants » ;
- « la suppression de la **Fairness Tax** ».

D'autres rubriques, différentes de celles susmentionnées, seront également expliquées et certaines seront illustrées par des tableaux et des exemples pour permettre une meilleure compréhension.

Dans les sources utilisées pour réaliser ce travail, nous pouvons évoquer principalement, « les articles du Code des Impôts sur les Revenus et de la loi du 25 décembre 2017 », l'ouvrage de Dominique Darté et Yves Noël, intitulé « Maîtriser l'I.Soc », les cours de Madame Schotte portant sur la fiscalité, le « Document parlementaire parlant des propositions de loi portant sur

la loi du 25 décembre 2017 » rédigé par la Chambre des Représentants de Belgique, la « Réforme de l'impôt des sociétés pour les PME » dans les revues Pacioli de l'IPCF, les articles de Deloitte et autres sources.

Dans le tableau financier, au **chapitre 5**, il sera **démontré si la réforme** de l'impôt des sociétés, sera **bénéfique** pour les grandes sociétés, en détaillant chaque modification.

Dans le **chapitre 6**, nous émettrons notre avis personnel.

Enfin, les différentes étapes de ce mémoire, conduisent indéniablement à une question cruciale, qui fait également l'objet du **titre** de notre travail : « **La réforme de l'impôt des sociétés : un réel avantage pour les grandes sociétés ?** »

Nous pourrons y répondre dans **la conclusion**.

Chapitre 1. Pourquoi réformer l'impôt des sociétés ?

La Belgique va connaître à partir de l'exercice d'imposition 2019, soit pour les revenus 2018, certaines modifications importantes concernant l'impôt des sociétés. Cette réforme est expliquée, premièrement par une volonté d'améliorer l'attractivité du taux d'imposition du pays par rapport aux autres pays membres de l'UE, et deuxièmement, par la volonté de rendre possible une meilleure compétitivité entre les différentes sociétés s'installant en Belgique.

1. Objectif d'abaissement des taux nominaux de l'impôt des sociétés en Belgique et contexte international.

1.1 But visé

Avant de rentrer dans le vif du sujet, il est important de comprendre pourquoi la Belgique a décidé de réformer l'impôt des sociétés en décembre 2017.

La réforme de l'impôt des sociétés est expliquée par plusieurs raisons :

- s'adapter à l'Union européenne au niveau du taux d'imposition pour les sociétés ;
- stimuler l'économie de la Belgique en augmentant la compétitivité et les innovations.

1.2 S'adapter à l'Union européenne au niveau du taux d'imposition pour les sociétés

Au sein de l'Union européenne, la Belgique est un des États membres qui impose le plus les sociétés depuis plusieurs années.

« En effet, dans les années 80, le taux de l'impôt des sociétés (ci-après : l'I.Soc) était fixé à 48%. Après trois diminutions successives, il a enfin baissé jusqu'à 39% en 1993 pour atteindre en 2003 un taux d'application de 33,99%.

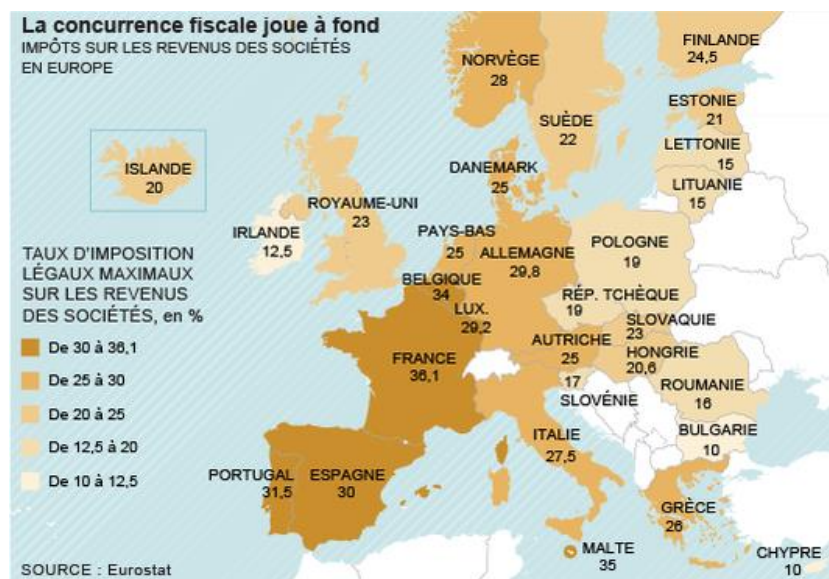
Depuis quatorze ans, il n'avait subi aucune modification jusqu'à la réforme de l'I.Soc introduite par la loi du 25 décembre 2017.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, le taux d'imposition sera de 29,58% et continuera de baisser pour se stabiliser à 25% pour l'exercice d'imposition 2021. »²

En 2016, la Belgique occupait le podium avec Malte (35%) et la France (38%) parmi les États membres ayant un taux d'imposition le plus élevé.

De même, la moyenne européenne des taux nominaux de l'I.Soc se situait environ à +/- 23%.³

« *Le taux d'imposition élevé en Belgique avait un effet dissuasif pour les sociétés qui souhaitaient s'y installer. Donc, il était opportun que la Belgique connaisse une uniformisation fiscale au niveau des taux d'imposition de l'I.Soc par rapport aux autres pays membres de l'Union européenne* ». ⁴



Source : <https://blogs.mediapart.fr/ericw/blog/231214/lharmonisation-fiscale-pour-les-nuls> (24/02/19 à 23:15).

² Messoudi. H. and Mignon. T., 2016, « Impôt des sociétés : la Belgique est-elle en retard au niveau européen ? », RTBF.

³<http://www.lefigaro.fr/economie/le-scan-eco/dessous-chiffres/2016/09/09/29006-20160909ARTFIG00259-impot-sur-les-societes-bataille-acharnee-en-europe.php> (30 avril 2019 à 22h15).

⁴Messoudi. H. and Mignon. T., 2016, « Impôt des sociétés : la Belgique est-elle en retard au niveau européen ? », RTBF.

1.3 Stimuler l'économie de la Belgique en augmentant la compétitivité et les innovations.

D'un point de vue stratégique et commercial, il était important que la Belgique connaisse une « réforme » de l'impôt des sociétés. En effet, l'ancien régime qu'adoptait la Belgique était en contradiction avec la volonté de l'Europe et l'OCDE. Notre pays favorisait une concurrence déloyale contre les multinationales.

*« L'Europe et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) interdisent que les pays pratiquent une stratégie de spécialisation⁵ ou de focalisation qui combine un taux nominal d'imposition élevé à de nombreuses déductions car celle-ci défavorise surtout les multinationales. En effet, cela empêche une bonne compétitivité entre les différentes sociétés. Il était important que la réforme des sociétés soit votée parce qu'elle encourage la pratique d'un taux nominal faible ainsi qu'une limitation des déductions. Cette méthode est plus efficace et plus équitable pour tous ».*⁶

En diminuant le taux d'imposition de 33,99% à 29,58% dans un premier temps et en limitant certaines déductions (par exemple, en créant la règle de la « corbeille »), la Belgique a essayé de ne plus pratiquer une stratégie de niche. Grâce à cette volonté, cette « réforme » semble être dans un premier temps plus avantageuse pour les grandes entreprises et les multinationales.

⁵ Stratégie de niche : « La stratégie de niche consiste pour une entreprise à se focaliser sur un marché étroit et très spécialisé et permet de profiter des avantages de la spécialisation et de se retrouver sur un marché où la concurrence peut être moins forte et les marges plus importantes. », inspiré de <https://www.definitions-marketing.com/definition/strategie-de-niche/> (26 février 2019 à 22h00).

⁶Killemaes D., 2017, « La réforme de l'impôt des sociétés n'est pas budgétairement neutre, même pas en « rêve » », *Trends Tendances*.

Chapitre 2. La neutralité de la réforme de l'impôt des sociétés en Belgique

1. Neutralité budgétaire nécessaire de la réforme de l'I.Soc : un frein à une véritable réforme.

La réforme de l'impôt des sociétés se calque sur le fonctionnement du « tax shift »⁷. En effet, l'Etat a essayé de glisser la perte suite à la diminution du taux d'imposition en créant des mesures compensatoires pour générer un gain en contrepartie. C'est pour cette raison que nous parlons de neutralité de la réforme.

1.1 Pourquoi la neutralité ?

Comme cité précédemment, la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés adopte certaines mesures sur lesquelles nous reviendrons et applique l'abaissement des taux d'imposition, comme suit :

- 29,58% à partir de l'exercice d'imposition 2019 ;
- 25% à partir de l'exercice d'imposition 2021.

« La loi a également adopté un nouveau taux réduit à partir de l'exercice d'imposition 2019, il est de 20,40% mais celui-ci est soumis à des conditions. »⁸

Pour l'Etat, le but était de réformer l'impôt des sociétés mais de manière neutre. En d'autres mots, cela ne devait rien lui coûter.

⁷ « Un tax shift est un glissement de la fiscalité. Pour être en mesure d'abaisser les charges sur le travail, il est nécessaire de rechercher d'autres recettes, sans quoi le budget sortirait de ses rails. Ces recettes sont collectées par le biais de taxes qui portent moins atteinte à la croissance économique, telles que les taxes sur la pollution de l'environnement ou sur les produits nocifs ainsi que les taxes sur les biens de consommation, la taxe Caïman, la taxe bancaire, la taxe Diamant, le précompte mobilier plus élevé et le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale. », inspiré de <https://www.montaxshift.be/fr>. (13 août 2019 à 12h31).

⁸ Philippe D-E. et Smeyers P., 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés : vers une diminution drastique de la pression fiscale pour les PME », *Trends-Tendances*.

Pour ce faire, une série de mesures spécifiques ont été prises par l'Etat fédéral afin que cette réforme soit neutre. Ces mesures auront un caractère compensatoire pour garder un équilibre au niveau du budget fédéral. L'Etat fédéral a choisi de réaliser une réforme de l'impôt des sociétés sous forme d'un « tax shift » alors qu'il aurait pu la faire sous forme d'un « tax cut »⁹. En effet, il aurait pu réaliser une diminution des taux mais sans créer de mesures compensatoires, il aurait été plus intéressant pour les contribuables qu'une réforme soit réalisée sans contrepartie.

Cependant, l'Etat et nous-mêmes parlons de réforme mais si nous reprenons la définition de réforme en tant que « *changement de caractère, profond, radical, apporté à quelque chose, en particulier à une institution, et visant à améliorer son fonctionnement* »¹⁰, celle-ci n'en est pas véritablement une. En effet, nous allons voir ci-dessous que, par les mesures compensatoires, seulement certains points ont été modifiés et non pas toute la matière de l'I.Soc. De plus, les mesures compensatoires prises par l'état ne sont pas forcément avantageuses pour les sociétés, surtout pour les petites.

1.2 Mesures compensatoires

A ce stade de l'exposé, il ne s'agit pas ici de faire tout l'inventaire des mesures prises par la loi de la réforme de l'I.Soc, venant compenser budgétairement la baisse des taux nominaux de l'I.Soc .

Mais, il est intéressant de montrer **quelques mesures phares** qui vont dans ce sens.

⁹ Réductions d'impôt, réductions de taxe.

¹⁰ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/r%C3%A9forme/67503> (07 juillet à 14h29).

Ainsi nous retiendrons notamment :

a) Réforme du système de déduction des intérêts notionnels¹¹

La déduction des intérêts notionnels ou la déduction pour capital à risque est une déduction fiscale existante depuis l'exercice d'imposition 2007.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, la détermination de la base de calcul de la déduction des intérêts notionnels s'appuie sur un capital incrémental et non plus sur le total des fonds propres.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, la déduction des intérêts notionnels ou déduction pour capital à risque (ci-après : D.C.R) concernait l'encours total des fonds propres déterminés conformément au droit comptable, éventuellement corrigés.

La réforme de l'impôt des sociétés restreint cette déduction fiscale de façon considérable à partir de l'exercice d'imposition 2019 (pour autant qu'il soit rattaché à une période imposable 2018). La base de calcul de la DCR ne tiendra plus compte de l'entière des fonds propres corrigés, mais uniquement de l'augmentation des fonds propres sur une période de cinq ans (« **capital incrémental** »).

¹¹ Ce point est basé sur Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 5.

b) Limiter par période imposable (ci-après : p.i) le montant déductible de certaines déductions fiscales reportées = règle de la corbeille¹².

L'Etat a instauré **une nouvelle base imposable minimale** en limitant, par période imposable, le montant déductible de quelques déductions fiscales reportées faisant partie du second groupe. (Règle de la corbeille ou dite des 70%).

Ces déductions sont :

- la déduction des revenus définitivement taxés (ci-après : R.D.T.) reportée ;
- la déduction pour revenus d'innovation reportée ;
- les pertes antérieures reportées ;
- le « vieux stock » d'intérêts notionnels accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus et reporté.

Il est important de remarquer que la règle de la « corbeille » n'est pas d'application automatique pour ces déductions fiscales.

« En effet, il faut que deux conditions soient remplies, ainsi :

1. *il faut que le bénéfice imposable intermédiaire soit supérieur à 1 000 000 €¹³ ;*
2. *il faut que le montant total des déductions fiscales du second groupe (opération de 9 à 14) dépasse 1 000 000 € + 70% du montant du bénéfice imposable intermédiaire. »¹⁴*

¹²Ce point est basé sur SPF Finance, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés », pp. 6-7 et Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/00, pp. 92 – 98.

¹³ Chambre des Représentants de Belgique., 2017, «Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, p.94.

¹⁴ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 20-21.

« Cependant, il se peut que parfois, le montant du bénéfice imposable intermédiaire soit supérieur au montant total des déductions fiscales du second groupe, ce qui entraîne, par conséquent, une base minimale de taxation. Cela signifie que la différence positive entre ces deux montants sera soumise au taux d'imposition de l'impôt des sociétés. De plus, les déductions du second groupe qui n'ont pas pu être déduites à cause du montant d'une base intermédiaire insuffisante, peuvent être reportées pour les exercices d'imposition qui suivent. »¹⁵

Cette règle dite de « la corbeille » impacte toutes les sociétés que ce soit les PME, ou que ce soit les grandes sociétés. En effet, les petites sociétés ne seront normalement pas soumises à l'impôt minimum, étant donné qu'elles doivent obtenir 1 000 000€ de bénéfice imposable intermédiaire.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, les grandes entreprises peuvent appliquer la règle de « la corbeille » car le législateur a également décidé d'annuler le régime de la Fairness Tax pour des raisons de violation de la liberté d'établissement du droit européen.¹⁶ Alors que cette suppression de la Fairness Tax est un avantage pour les grandes entreprises, le principe de « la corbeille » est, quant à elle, négative pour les grandes entreprises étant donné qu'elle instaure une base imposable minimale.

¹⁵ Chambre des Représentants de Belgique., 2017, «Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, p.96.

¹⁶ CJUE, arrêt du 17 mai 2017, affaire n°C-68/15.

c) Application à l'I.Soc de la directive ATAD¹⁷

« Cette directive veut imposer une taxation à la source pour les sociétés qui se trouvent à l'étranger. Les sociétés vont être soumises à l'impôt des sociétés dans le pays où celles-ci se trouvent. »¹⁸

Le législateur va mettre en place toute une série de mesures pour appliquer la directive ATAD :

- « la limitation de la déduction des intérêts liés à des fonds empruntés ;
- l'imposition à la sortie : taxer les plus-values sur des actifs transférés d'un pays vers un autre pour atteindre une optimisation fiscale ;
- l'introduction d'une clause anti-abus générale qui permettrait de refuser un montage fiscal abusif ;
- l'adoption de règles spécifiques aux sociétés étrangères contrôlées afin que l'Etat puisse taxer des revenus d'une filiale à l'étranger si celle-ci est peu imposée. »¹⁹

d) Versements anticipés : majoration du taux de référence²⁰

Pour éviter une majoration de leur impôt, les sociétés doivent effectuer des versements anticipés (ci-après : V.A.) dans les délais exigés par le fisc.

Pour savoir si les sociétés payent suffisamment de versements anticipés pendant une année civile, donc pour savoir si elles devront payer une majoration de V.A., il y a lieu de réaliser un petit calcul.

¹⁷ Directive (EU) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ; Art 39, 6°, 7° et art. 40 de la loi du 25 décembre 2017.

¹⁸ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 9.

¹⁹ Dekeyser & associé, 2016, « Directive ATAD: Intensification de la lutte contre l'évasion fiscale en Europe ».

²⁰ Ce point est basé sur Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Calcul de l'impôt des sociétés », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 18-19.

La base de calcul dépend du taux de la majoration globale. Celui-ci s'obtient en multipliant le taux de référence par 2,25.

A partir de l'exercice d'imposition 2019 (se rattachant à une période imposable 2018), les sociétés doivent se baser sur le taux de référence qui s'élève à 3%.²¹

Le taux de la majoration globale s'élève à 6,75%.

Une fois ce taux obtenu, il y a lieu de faire une différence entre la majoration globale due ($6,75\% \times \text{montant de l'impôt dû}$) et des bonifications suite aux V.A. effectués (taux dégressifs de 9%, 7,5%, 6% et 4,5% X montants des V.A. respectifs). La différence positive entre ces deux montants donne **la majoration effectivement due**.

e) Suppression du régime d'amortissement dégressif à l'impôt des sociétés²²

L'amortissement dégressif permettait d'amortir le bien de façon plus importante en début de période. Il permettait donc de déduire de plus gros montants les premières années. Cela signifie que la société payait moins d'impôts.

A partir de l'exercice d'imposition 2021, le législateur interdit ce type d'amortissement à l'I.Soc et autorise uniquement l'amortissement linéaire. Concernant les amortissements dégressifs constitués avant l'exercice d'imposition 2021, ceux-ci pourront, quant à eux, toujours être réalisés jusqu'à la fin de leur terme.

²¹ Article 218, § 1^{er}, al 2, nouveau du C.I.R inspiré par l'article 57, 1^o de la loi du 25 décembre 2017.

²² Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 13.

f) Interdiction de déduire des charges payées dans un autre exercice comptable²³

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, toutes les charges qui étaient payées à l'avance (ex : une prime d'assurance ou un loyer) pouvaient être déduites, sur le plan fiscal, pendant l'année en cours.

A partir de l'exercice d'imposition 2019 (pour autant qu'il soit rattaché à la p.i. 2018), chaque charge devra être déduite, à l'I.Soc, dans l'année comptable à laquelle elle se rapporte.

Par exemple, la SA UNION paye en 2019 un loyer pour l'année 2020. Elle ne pourra le déduire que pour l'exercice d'imposition 2021 (rattaché à la p.i. 2020).

Avant la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc, il existait une discordance entre le droit comptable et le droit fiscal. En effet, dans le droit comptable, les charges se rapportant à un autre exercice comptable que celui en cours, doivent être reportées à l'année concernée. Le montant des charges est indiqué dans le compte « 490 charges à reporter ». Alors que dans le droit fiscal, comme expliqué, les charges payées à l'avance pouvaient être déduites dans l'année du paiement.

Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, la discordance a disparu car le droit fiscal s'est aligné sur le droit comptable.

²³ Ce point est inspiré de Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 9.

g) Nouvelle condition d'exonération pour les provisions pour risques et charges

Selon l'article 25, 5° du CIR, « *les provisions pour risques et charges²⁴ comptabilisées par la société ne peuvent pas être déductibles fiscalement étant donné qu'elles font parties de la base imposable de la société.* »

Cependant, l'article 48 du CIR explique que « *les réductions de valeur et les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisées par les entreprises en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables sont exonérées dans les limites et aux conditions déterminées par le Roi.* »

Les conditions déterminées par le Roi sont expliquées dans les articles 22 à 27 de l'AR/CIR.

Depuis la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, une nouvelle condition est entrée en vigueur pour que les provisions pour risques et charges soient exonérées. L'article 29 de cette loi introduit cette matière :

« *L'article 194 du même Code est remplacé par ce qui suit :*

« *Sans préjudice de l'article 194bis, l'exonération des provisions pour risques et charges prévue à l'article 48 est uniquement applicable aux provisions suivantes :*

1° *les provisions découlant d'engagements contractés par l'entreprise pendant la période imposable ou une des périodes imposables précédentes ;*

2° *les provisions découlant d'obligations légales ou réglementaires, autres que les obligations découlant uniquement de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels.* ». »

²⁴ Provisions pour risques et charges : « *les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir les pertes et charges qui, à la date de clôture de l'exercice comptable, sont probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant.* », inspiré de <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1517> (27 juillet 2019 à 18h04).

L'article 194 nouveau du CIR instaure « *une condition supplémentaire à l'exonération des provisions pour risques et charges en matière d'ISoc. Ainsi, l'exonération des provisions pour risques et charges prévue à l'art. 48, CIR 92, continue à s'appliquer, mais uniquement aux provisions suivantes :*

- *les provisions découlant d'engagements contractés par l'entreprise pendant la période imposable ou une des périodes imposables précédentes ;*
- *les provisions découlant d'obligations légales ou réglementaires, autres que les obligations découlant uniquement de l'application d'une réglementation comptable ou de dispositions réglementaires en matière de comptes annuels. »*

h) Autres mesures compensatoires diverses

Il existe d'autres mesures compensatoires mises en place par le législateur pour que la réforme de l'impôt des sociétés soit neutre budgétairement.

Elles seront expliquées plus loin dans le mémoire.

Ces mesures sont :

- modifications du régime fiscal concernant les plus-values sur actions ou parts détenues par des petites comme des grandes sociétés ;
- imposition sur les remboursements de capital ;
- augmentation du montant minimum du bénéfice imposable en cas de non-déclaration ou de déclaration tardive à l'impôt des sociétés
- taxation des suppléments de résultat d'imposition en cas de redressement fiscal suite à un contrôle ;
- suppression de certaines dépenses non admises comme amendes et frais de voitures ;
- rémunération des dirigeants d'entreprise passant de 36 000€ à 45 000€.

Chapitre 3. Notion de grande société

Le but étant d'exposer sur la réforme de l'impôt des grandes sociétés, il nous paraît intéressant de définir la notion de « grande société » et d'expliquer comment nous pouvons déterminer la taille de la société.

1. Principe

La notion de « **grande société** » se définit a contrario de la notion de « **petite société** ».

En effet, il n'y a pas de définition prévue pour décrire les grandes sociétés dans le Code des sociétés ou dans le nouveau Code des sociétés et des associations (ci-après : CSA)²⁵.

Par contre, il existe bien une définition de la « petite société » , qui permet de déduire la définition de la « grande société ».

La notion de « **petite société** » est définie à l'article 15 du Code des sociétés (ci-après : C.Soc) et , depuis l'entrée en vigueur du nouveau Code des sociétés et des associations, à l'article :1.24.

2. Définition de la petite société.

« Le Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R) renvoyait, pour les périodes imposables ayant débuté avant le 1^e janvier 2016, à l'article 15 ancien du Code des sociétés avant la modification qui a été faite par la loi du 18 décembre 2015 suite à l'intégration de la directive européenne 2013/34/UE. »²⁶

²⁵ La loi du 23 mars 2019 introduit le nouveau Code des sociétés et des associations publié au M.B. le 04 avril 2019.

²⁶ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Notice explicative relative à la notion de « petite société » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 2.

Selon ce dernier article (article 15), « *une petite société était la société qui ne dépassait pas plus d'un des critères suivants pour le dernier et l'avant dernier exercice clôturé :*

- *nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle :* 50
- *chiffre d'affaires annuel HTVA :* 7 300 000 €
- *total du bilan :* 3 650 000 € »

Cependant, il est important de noter que si la société **occupait plus de** 100 travailleurs, elle passait d'office dans un statut de « **grande société** ». ²⁷

A partir de l'exercice d'imposition 2016, la loi a changé. La « petite société » se définit désormais à l'article 15, §§1^{er} à 6 nouveaux du Code des sociétés (ci-après : C.Soc) . A partir de l'entrée en vigueur du CSA, la disposition qui définit la « petite société » dans ce nouveau Code est l'article 1.24.

D'après le §1^{er} nouveau de cet article 15, « *sont considérées comme petites sociétés, les sociétés qui, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :*

- *nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle :* 50
- *chiffre d'affaires annuel HTVA :* 9 000 000 €
- *total du bilan :* 4 500 000 € »

La règle du dépassement des 100 travailleurs n'existe plus. ²⁸

Selon l'article 15, §2 nouveau du C. Soc, « *le fait de dépasser ou de ne plus dépasser plus d'un des critères visés au paragraphe 1er n'a d'incidence que si cette circonstance se produit pendant deux exercices consécutifs.*

²⁷ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Notice explicative relative à la notion de « petite société » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 2-3.

²⁸ S Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Notice explicative relative à la notion de « petite société » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 3.

Dans ce cas, les conséquences de ce dépassement s'appliqueront à partir de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel, pour la deuxième fois, plus d'un des critères ont été dépassés ou ne sont plus dépassés ».

Cette règle est appelée règle de « **consistance** ». Cela s'applique inversement pour le passage de grande à petite société.

En d'autres termes, pour qu'une société puisse changer de taille c.-à-d. passer du statut de petite société à grande ou l'inverse, elle doit **dépasser** (ou ne plus dépasser) au moins **deux critères prévus dans l'article 15 §1^{er} nouveau du C.Soc pendant deux exercices comptables consécutifs**. Selon l'article 15, §2 nouveau du C.Soc, elle changera donc de statut à partir de l'exercice suivant celui au cours duquel, pour la deuxième fois, au moins deux critères prévus dans l'article 15 §1^{er} nouveau du C.Soc ont été dépassés ou ne sont plus dépassés.

Si elle dépasse pendant un seul exercice comptable deux critères sur trois et que l'année qui suit, elle ne dépasse plus aucun critère, la société gardera son statut actuel c.-à-d. soit de petite soit de grande société.

Pour mieux comprendre les différences entre l'article 15 ancien et l'article 15 nouveau du C.Soc ainsi que cette règle de « consistance », nous avons repris un tableau explicatif comparant ces deux articles et nous avons également essayé de les expliquer par un exemple.

2.1 Tableau explicatif de l'article 15 ancien et nouveau du C.Soc. (art 1.24 du CSA) ²⁹

Exercice	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
Dépassement de plus d'un critère	Non	Non	Non	Oui	Non	Non	Oui	Oui	Non	Non	Oui
Règle ancienne			Pt ³⁰	Pt	Grd ³¹	Grd	Pt	Grd	Grd	Grd	Pt
Règle nouvelle		Pt	Pt	Pt	Pt	Pt	Pt	Pt	Grd	Grd	Pt

2.2 Exemple³²

La SA UNION³³ existe depuis cinq ans et a commencé son activité en 2014. Elle tient ses écritures par année civile. Celle-ci a jonglé entre la taille de petite et de grande société depuis le début de son existence.

²⁹ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Notice explicative relative à la notion de « petite société » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 6.

³⁰ Pt = Petite société.

³¹ Grd : Grande société.

³² Exemple inspiré de Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Notice explicative relative à la notion de « petite société » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 4.

³³ Nous reprendrons toujours le même exemple pour l'ensemble du mémoire. Nous partirons du postulat que la SA UNION est une grande société.

Date de clôture (N)	Nbre de trav. occupés	Chiffre d'affaires HTVA	Total du bilan	Taille de la société (en N+1)
31/12/14	55	5 300 000€	2 570 000€	En 2015 : petite société car un seul critère dépassé
31/12/15	70	6 250 000€	3 610 000€	En 2016 : petite société car un seul critère est dépassé (1)
31/12/16	80	8 500 400€	4 600 000€	En 2017 : petite société car 2 critères sont dépassés mais règle de consistance pas encore applicable
31/12/17	90	9 800 000€	4 500 000€	En 2018 : grande société car 2 critères sont dépassés pendant 2 années consécutives (c.-à-d. en 2016 et 2017)
31/12/18	108	7 600 000€	3 900 000€	En 2019 : elle reste une grande société car la règle de consistance est d'application en sens inverse bien que le critère des 100 travailleurs n'a plus d'incidence et les 2 autres critères sont en dessous de la limite.

Remarque :

- (1) : pour l'exercice comptable 2016, année où rentre en vigueur l'article 15 nouveau du C.Soc, il faut uniquement vérifier si à la date de clôture du dernier exercice clôturé c.-à-d. le 31 décembre 2015, la société n'a pas dépassé deux des trois critères prévus à l'article 15 nouveau §1^{er} du C. Soc pour déterminer la taille de la société.

En effet, si la société UNION n'a pas dépassé deux des trois critères de l'article 15, §1^{er} au terme de l'année 2015, elle restera, dans ce cas-ci, petite société pour l'exercice comptable 2016.

La règle de « consistance » (article 15, §2 nouveau de l'I.Soc) **n'est d'application qu'à partir** de l'exercice comptable suivant, en **2017**.³⁴

3. Détermination de la taille de la société liée et problématique des sociétés liées.

Nous venons de voir comment nous déterminons la taille d'une société. Il est intéressant également de définir les sociétés liées ainsi que la façon de déterminer leur taille.

3.1 Définition des sociétés liées

Selon l'article 11, 1^o du C.Soc (art 1.20. du CSA) , « *sont considérées comme des sociétés liées à une société* :

a) les sociétés qu'elle contrôle (les sociétés filles) ;

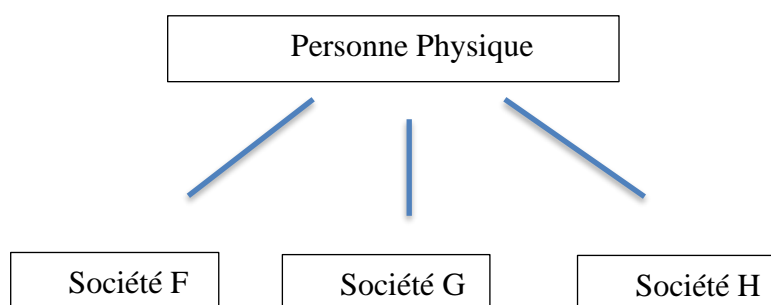


³⁴ Avis de la C.N.C, 2016/3 du 13 avril 2016, « L'application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc », notamment points 37 jusque 42.

b) *les sociétés qui la contrôlent (les sociétés mères) ;*



c) *les sociétés avec lesquelles elle forme un consortium³⁵ ;*



d) *les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées ci-dessus » (les filiales). »*

3.2 Principe

« Pour pouvoir déterminer la qualité d'une société liée c.-à-d. déterminer si la société liée à une ou plusieurs autres société(s) est considérée comme petite ou grande, le C.I.R **ne tient compte que** de l'article 15, §§ 1 à 6 nouveaux du C.Soc (art1.24, §§ 1^{er} à 6 du CSA) et ne se réfère pas au §7 nouveau du même article.

³⁵ Art. 10, §1^{er} et § 3 du C.Soc et art 1 :19, §1^{er} et §3 du CSA : « Il y a " consortium " lorsqu'une société et une ou plusieurs autres sociétés de droit belge ou étranger, qui ne sont ni filiales les unes des autres, ni filiales d'une même société, sont placées sous une direction unique. Des sociétés sont présumées, sauf preuve contraire, être placées sous une direction unique, lorsque leurs actions, parts ou droits d'associés sont détenus en majorité par les mêmes personnes. ».

Le fait de ne pas tenir compte du § 7 au niveau fiscal fait que sur le plan fiscal, **toute société liée** (filiale, mère, faisant partie d'un consortium ,etc.) **doit toujours consolider ses critères avec les sociétés avec lesquelles elle est liée.** »³⁶

Il existe deux méthodes pour déterminer si les critères de la société liée font qu'elle est petite ou grande :

- méthode consolidée ;
- méthode simplifiée.

3.2.1 Méthode consolidée.

L'article 15, §6, al 1^{er} du C.Soc ou l'article 1.24, §6, al 1^{er} du CSA prévoit pour les sociétés qui sont obligées de tenir des comptes consolidés³⁷, d'appliquer **la méthode consolidée** c.à.d. de tenir compte d'une grande partie des éléments de l'actif et du passif repris dans la société consolidante et des filiales comprises dans la consolidation (article 136 de l' AR C.Soc).

Sur le plan fiscal, une société qui n'a pas l'obligation de consolidation comptable peut , si elle le souhaite , appliquer quand même la méthode consolidée pour vérifier si ses critères dépassent ou non les limites de l'art 15, § 1^{er}, nouveau du C.Soc.

Selon l'article 110 et 111 du C.Soc, *« toute société mère est tenue d'établir des comptes consolidés et un rapport de gestion sur les comptes consolidés si, seule ou conjointement, elle contrôle ... une ou plusieurs entreprises filiales ... », « En cas de consortium, des comptes consolidés doivent être établis, englobant les sociétés formant le consortium ainsi que leurs entreprises filiales. »*

³⁶ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Notice explicative relative à la notion de « petite société » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 7.

³⁷ « La consolidation permet de regrouper l'ensemble des comptes de filiales détenues par une société-mère, afin de donner un bilan plus objectif de l'état financier d'une entreprise », inspiré de <https://www.l-expert-comptable.com/a/52548-les-comptes-consolides.html> (29 mars 2019 à 13h02).

Les trois critères pour déterminer la taille de la société selon l'article 15 , §1^{er} nouveau du C.Soc ou article 1.24, §1^{er} du CSA (nombre de personnes occupées, le total du bilan et le chiffre d'affaires HTVA) doivent être déterminés sur une base consolidée.

Dans ce type de comptabilité, selon les articles 144 et 146 de l'AR/C.SOC sont éliminés :

- **« du bilan consolidé :** *les créances et dettes réciproques de la société consolidante et des filiales et les bénéfices et pertes inclus dans la valeur d'un actif figurant au bilan consolidé, acquis de la société consolidante ou d'une filiale comprises dans la consolidation ;*
- **du compte de résultats consolidé :**
 - *les produits et les charges réciproques afférent aux opérations effectuées entre la société consolidante et les filiales ;*
 - *les bénéfices et les pertes inclus dans la valeur d'un actif figurant au bilan consolidé, acquis de la société consolidante ou d'une filiale ;*
 - *les plus et moins-values réalisées sur participations dans la société consolidante ou dans des filiales comprises dans la consolidation ou mises en équivalence, cédées à la société consolidante ou à des filiales, les dividendes attribués par la société consolidante ou par des filiales à la société consolidante ou à des filiales ;*
 - *les réductions de valeur sur participations dans la société consolidante ou dans des filiales comprises dans la consolidation ou mises en équivalence. »*

Cependant, toujours sur base d'une comptabilité consolidée, le nombre de personnes employées annuellement s'obtient en additionnant le nombre d'effectifs dans chaque société liée.

3.2.2 Méthode simplifiée

a) Principe

La méthode simplifiée a pour but d'alléger au niveau administratif les sociétés liées qui ne sont pas obligées de tenir des comptes consolidés. Cette méthode suit les dispositifs de l'article 15, §6, al 2 du C.Soc et l'article 1.24, §6, al 2 du CSA.

Selon l'article 16, §1er du C.Soc (Article 1.25, §1^{er} du CSA) , « *Une société et ses filiales, ou les sociétés qui constituent ensemble un consortium, sont considérées comme formant un groupe de taille réduite avec ses filiales lorsque ces sociétés, sur une base consolidée, elles ne dépassent pas plus d'une des limites suivantes :*

- | | |
|---|-----------------------|
| - <i>personnel occupé, en moyenne annuelle:</i> | <i>250</i> |
| - <i>chiffre d'affaires annuel, HTVA :</i> | <i>34 000 000 €</i> |
| - <i>total du bilan:</i> | <i>17 000 000 € »</i> |

b) Détermination de la taille des sociétés liées³⁸

La méthode simplifiée consiste tout simplement, pour la société liée qui vérifie si elle a la qualité de petite ou de grande société, à additionner le nombre de personnes employées, le total de son bilan et son chiffre d'affaires HTVA avec ceux de chaque société liée à elle.

³⁸ Ce point est basé sur avis de la C.N.C, 2016/3 du 13 avril 2016, « L'application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc », notamment points 16 jusque 29.

Il faut partir des critères de l'article 15 §1 nouveau du C.Soc (article 1.24 du CSA) majorés de 20% pour connaître la taille des sociétés liées :

- nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle : 50
- chiffre d'affaires annuel HTVA : 10 800 000 €
- total du bilan : 5 400 000 €

Pour qu'une société-mère ou une société-fille ou des sociétés formant un consortium puissent changer la qualité de leur entreprise (passer du statut de petite société à grande ou inversement), elles doivent suivre également le principe de consistance expliquée ci-dessus.

Chapitre 4. Les modifications apportées par la réforme de l'I.Soc pour les grandes sociétés

Pour décrire les différentes modifications de la réforme de l'I.Soc (c.à.d. les modifications apportées par la loi du 25 décembre 2017 de la réforme de l'I.Soc), l'ordre des sections ci-dessous, suit le même ordre que celui de la déclaration fiscale³⁹.

Pour chaque point suivant, une explication sera donnée selon deux situations :

- celle avant la réforme ;
- celle après la réforme (qui sera illustrée par un exemple).

Section 1. Détermination de la base imposable.

#1. MODIFICATION DE L'ORDRE DES OPÉRATIONS POUR DÉTERMINER LA BASE TAXABLE

1. Rappel des 9 opérations de détermination de la base taxable jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus.

La déclaration fiscale relative à l'impôt des sociétés de l'exercice d'imposition 2018 est composée de trois parties, à savoir :

1. la détermination du résultat fiscal de la période imposable (**1^e opération**) ;
2. la ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique (**2^e opération**) ;
3. les déductions fiscales (**3^{eme} jusque 9^{eme} opération**).

³⁹ Annexe 1

1.1 Détermination du résultat fiscal de la période imposable

La détermination du résultat fiscal de la période imposable (ci-après : p.i.) est **la première opération** de la déclaration fiscale.

Selon l'article 185, §1^{er} du C.I.R, « *les sociétés résidentes sont imposables sur le montant total de leurs bénéfices, y compris les dividendes distribués* ».

Par bénéfices, nous entendons « *l'excédent des produits sur les charges comptabilisées dans le compte de résultat pour un exercice (une année) donné(e)* »⁴⁰. En d'autres termes, c'est **la différence entre tout ce que gagne la société et les charges déductibles**. Il est important de noter que le capital d'une société, c.-à-d. les apports en nature et numéraire faits par les actionnaires de la société, n'est pas pris en compte dans les bénéfices.

Pour déterminer le résultat fiscal, il ne suffit pas de déduire des bénéfices, les frais de la société. Dans cette opération, il existe **3 éléments** :

Parties	Description
Le mouvement des réserves taxables (ci-après : RT)	Les réserves apparentes, les réserves occultes, certaines provisions pour risques et charges imposables , la majoration de la situation au début des réserves se retrouvent dans cette partie. « <i>Il y a lieu de comparer le montant total de ces RT à la fin de la p.i par rapport à leur montant total au début de la p.i c.-à-d. déterminer la variation des réserves taxables de la période imposable.</i> » ⁴¹
Les dépenses non admises (ci-après : D.N.A.)	« Ce sont des dépenses non admises fiscalement mais déduites comme charges du bénéfice comptable. » ⁴² Il existe 30 D.N.A. dans la déclaration fiscale, qui ne peuvent être déduites totalement ou partiellement (exemples : libéralités, amendes, frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles, etc).

⁴⁰ <http://www.toupie.org/Dictionnaire/Benefice.htm> (29 juillet 2019 à 18h10).

⁴¹ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 3.

⁴² Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 5.

Les dividendes⁴³ distribués	« Les dividendes sont composés de dividendes ordinaires (pouvant aussi comprendre des intérêts d'avance), d'attributions faites à l'occasion d'une acquisition de parts ou d'actions propres, des boni de liquidation partielle lors du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé dans certaines formes de sociétés et des boni de liquidation lors du partage total de l'avoir social. » ⁴⁴
---	---

Il faut donc additionner la variation des RT avec le montant total des D.N.A et des dividendes distribués pour obtenir le résultat fiscal de la période imposable.

Il se peut que le résultat fiscal de la p.i au terme de la première opération soit négatif et qu'il y ait donc **une perte fiscale**. Ce phénomène est expliqué par le fait que le mouvement des réserves taxables est négatif et que l'addition du montant total des deux autres éléments (D.N.A. et dividendes distribués) ne suffise pas à ramener le résultat fiscal en positif.

1.2 Ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique

Comme dit dans le titre de la **deuxième opération**, *« elle a pour but, seulement pour les sociétés belges opérant à l'étranger par voie de succursales, de ventiler le résultat fiscal de la période imposable, qu'il soit positif ou négatif, obtenu lors de la première opération selon le pays de situation de l'établissement stable (ci-après : ES) »*⁴⁵ :

⁴³ Partie du bénéfice de la société distribuée aux actionnaires et associés comme rémunération.

⁴⁴ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 6.

⁴⁵ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 8.

Pays de situation de l'E.S	Description
Exonéré par convention	Société belge dont une partie du bénéfice est réalisée par un ou plusieurs établissement(s) stable(s) ⁴⁶ (ci-après : ES). Ce pays a signé une convention préventive de la double imposition (ci-après : C.D.P.I) avec la Belgique, ce qui permet à la société de ne pas être taxée en Belgique mais dans le pays où les ES se trouvent.
Non exonéré par convention	Société belge avec ES et n'ayant pas signé de C.D.P.I avec la Belgique et, par conséquent, la société sera taxée en Belgique sur les bénéfices réalisés en Belgique.
Belge	Bénéfice réalisé en Belgique et ne possédant pas de succursale à l'étranger. ⁴⁷

La deuxième opération **ne doit pas avoir normalement d'impact sur le montant du résultat fiscal** obtenu lors de la première opération car celle-ci n'additionne pas ou ne déduit pas de nouveau élément.

Remarque :

Cependant, lors de cette opération, les pertes éprouvées sont compensées horizontalement par certains ES avec les bénéfices fiscaux réalisés par d'autres ES de la société, dans un ordre précis. Mais dans certains cas, certaines pertes d'ES situés dans des pays avec CPDI ne peuvent pas être imputées sur les bénéfices taxables d'autres ES. Donc, dans ce cas-ci, **la deuxième opération n'est pas neutre.**

1.3 Déductions fiscales

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, les déductions fiscales allaient de la **troisième opération jusqu'à la neuvième opération.**

⁴⁶ Succursale située à l'étranger et n'ayant pas de personnalité juridique distincte du siège belge.

⁴⁷ Tableau : Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc » », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 8-9.

« Les déductions fiscales s’obtenaient à partir du bénéfice imposable positif restant au terme de l’opération précédente »⁴⁸ (deuxième opération : ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique) en respectant un ordre établi par le C.I.R.

Cependant, si les bénéfices de l’opération précédente sont insuffisants pour permettre la déduction fiscale suivante, cela entraînerait une base imposable négative mais ce n’est pas autorisé.

Donc, par conséquent, certaines déductions peuvent **être reportées** aux exercices d’imposition suivants, d’autres sont **définitivement perdues**.

Les différentes opérations sont les suivantes :⁴⁹

Opérations	Différentes déductions	Description
3ème opération	Les éléments non imposables	<p>Articles 199 et 200 du C.I.R et l’article 76 de l’AR/C.I.R.</p> <p>Dans cette opération, sont déduits « <i>les bénéfices exonérés par convention (établis lors de la 2^{ème} opération), les libéralités exonérées, l’exonération pour personnel supplémentaire engagé dans un poste de chercheur scientifique ou dans le domaine de l’exportation, etc</i> ». ⁵⁰</p> <p>Si le bénéfice imposable subsistant, après avoir déduit les bénéfices exonérés par convention, est insuffisant, la partie des éléments non imposables susvisés obtenus par la société, qui n’a pas pu être déduite, sera perdue car ils ne peuvent pas être reportés sur les p.i suivantes .</p>

⁴⁸ SPF Finance, 2018, « Réforme de l’impôt des sociétés », p. 7.

⁴⁹ Tableau inspiré sur Dart. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l’I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 32-33.

⁵⁰ Déclaration d’impôts de l’exercice d’imposition 2019, 2019, cadre « Éléments non imposables », P.9.

4^{ème} opération	La déduction des revenus définitivement taxés (ci-après : R.D.T.) obtenus pour la p.i + les RDT reportés	<p>Articles 202 à 205 du C.I.R. et article 77 de l'AR/C.I.R.</p> <p>Ce sont les dividendes reçus par une société en provenance d' autres sociétés, belges ou étrangères pour autant que soient remplies 3 conditions cumulatives .</p> <p>Ils peuvent être reportés les années qui suivent en cas de bénéfice insuffisant sauf dans certains cas.</p>
5^{ème} opération et 5^{ème} opération bis	La déduction pour revenus de brevets (appliquée encore à titre transitoire) et la déduction pour revenus d'innovation	<p>Articles 543 , 194 quinquies, 205/1 à 205/4 du C.I.R.</p> <p>Par déduction pour revenus de brevets, il faut entendre les brevets et les droits de licence dont la demande a été acceptée avant le 01 juillet 2016 suite à la loi du 03 août 2016 sur les dispositions fiscales urgentes. Cette déduction est valable jusqu'au 30 juin 2021.</p> <p>Sont concernés par la déduction pour revenus d'innovation, les droits de propriétés intellectuelles.</p> <p>En cas de bénéfice insuffisant, les déductions pour revenus de brevets sont définitivement perdues alors que les déductions pour revenus d'innovation sont reportables les années suivantes.</p>
6^{ème} opération	La déduction pour capital à risque (ci-après : D.C.R. ou D.I.N.)	<p>Articles 205bis à novies du C.I.R. Articles 77bis de l'AR/C.I.R.</p> <p>Cette opération permet de déduire les intérêts provenant de capitaux à risque (= intérêts notionnels) car ils sont entièrement taxés.</p> <p>La D.C.R est définitivement perdue si le bénéfice de l'opération précédente (5^{ème}) est insuffisant sauf pour les D.I.N acquises avant l'exercice d'imposition 2012 qui peuvent être reportées.</p>
7^{ème} opération	Les pertes antérieures reportées	<p>Article 206 et 207 du C.I.R. et 78 de l'AR/C.I.R.</p> <p>Par pertes antérieures, il faut entendre le résultat négatif provenant de la première opération : la détermination du résultat fiscal de la période imposable.</p> <p>Elles sont reportables d'année en année si le bénéfice de la déduction précédente est suffisant.</p>

8 ^{ème} opération	La déduction pour investissement, tant de l'année que reportée (ci-après : D.P.I.)	<p>Articles 68 à 77, 201, 289 quater à novies et 528 du C.I.R. et articles 47 à 49 bis et 78 de l'AR/C.I.R.</p> <p>Cette déduction fiscale correspond à un pourcentage du montant des investissements faits par la société en Belgique.</p> <p>L'excédent de la D.P.I. en cas de bénéfice insuffisant est reportable de manière illimitée dans le temps. Cependant, les investissements ordinaires liés à l'activité économique n'est reportable que l'année qui suit.</p>
9 ^{ème} opération	La déduction du vieux stock de D.C.R reportée (accumulé jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus).	<p>Elle permet une déduction des intérêts notionnels reportés, obtenus jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus et qui n'ont pas pu être déduits les années précédentes car le bénéfice n'était pas suffisant auparavant.</p> <p>Il y a une limite annuelle de déduction fixée à un million plus 60% du solde supérieur à un million (règle des 60%).</p>

2. Les 14 opérations issues de la loi du 25 décembre 2017 de la réforme de l'I.Soc.

Les déductions fiscales sont passées **de sept à douze** depuis la loi du 25 décembre 2017 de la réforme de l'I.Soc.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, selon l'article 53, 3° de la loi du 25 décembre 2017, les déductions fiscales sont réparties en **deux groupes** dans un ordre bien établi (C.I.R, art. 207, al 2 et al 3, nouveaux).

2.1 Premier groupe

*« **Le premier groupe** de déductions fiscales s'obtient toujours à partir du résultat fiscal issu de la deuxième opération et s'effectue à concurrence du solde du bénéfice imposable au terme de l'opération précédente »*(C.I.R, art.207, al 2, nouveau).

« Les déductions fiscales du premier groupe sont :

- **les éléments non imposables** (3^{ème} OP) ;
- **les revenus définitivement taxés (R.D.T.) obtenus pour la période imposable** (4^{ème} OP) ;
- **la déduction pour revenus de brevets du régime transitoire jusqu’au 30 juin 2021** (5^{ème} OP);
- **la déduction des revenus d’innovation obtenus pour la période imposable** (6^{ème} OP);
- **la déduction pour investissements, tant de la période imposable que reportée** (7^{ème} OP);
- **la déduction des transferts intra-groupe** (à partir de l’exercice d’imposition 2020)(8^{ème} OP). »⁵¹

2.2 Le second groupe

« **Le second groupe** comprend les déductions fiscales suivantes, toujours dans un ordre précis, selon l’article 207, al 3 nouveau du C.I.R. :

- **la D.C.R. incrémentale** (9^e OP) ;
- **les R.D.T. reportés** (10^e OP);
- **la déduction pour revenus d’innovation reportée** (11^e OP);
- **les pertes antérieures reportées** (illimitées dans le temps) (12^e OP);
- **la D.C.R. accumulée jusqu’à l’exercice d’imposition 2012 inclus et reportée de manière illimitée dans le temps** (13^e OP) ;
- **la D.C.R. accumulée jusqu’à l’exercice d’imposition 2012 et reportée jusqu’à sept ans** (14^e OP). »⁵²

⁵¹ SPF Finance, 2018, « Réforme de l’impôt des sociétés », p. 7

⁵² SPF Finance, 2018, « Réforme de l’impôt des sociétés », p. 7

2.3 Modifications des opérations des déductions fiscales suite à la réforme de l'impôt des sociétés

En analysant les changements des déductions fiscales suite à la réforme de l'impôt des sociétés, nous pouvons constater que les **principales modifications** sont :

1. **l'ordre des opérations** des déductions fiscales qui est **plus avantageux** pour les sociétés. En effet, la D.C.R. et la déduction pour revenus de brevets à titre transitoire, qui ne sont pas reportables en cas d'insuffisance de bénéfices, sont placées avant les R.D.T. reportables.⁵³
2. la création de **deux groupes distincts de déductions fiscales**, suite à la mise en place du **principe de « la corbeille »** qui est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019.
3. la création **d'une nouvelle déduction fiscale** : la déduction des transferts intra-groupe (à partir de l'exercice d'imposition 2020).

Nous avons également remarqué que cinq opérations de déductions fiscales ont été ajoutées depuis la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc alors qu'une seule nouvelle déduction fiscale a été créée.

Cette différence de nombres d'opérations (cinq opérations) s'explique par le fait que certaines rubriques ont été soit dédoublées, soit divisées. Effectivement, si nous regardons l'opération 4 « R.D.T. obtenus pour la période imposable et R.D.T. reportés », celle-ci ne forme qu'une rubrique avant la réforme de l'I.Soc. Depuis l'exercice d'imposition 2019, elle s'est dédoublée en « R.D.T. obtenus pour la p.i », dans l'opération 4 **et** en « R.D.T. reportés » dans l'opération 10. C'est également le cas pour la déduction pour revenus d'innovation.

⁵³ Huyghe A., 2018, « Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70% », *Fiscologue*, 2018, n°1550, p. 5.

La division de la rubrique a été réalisée pour les D.C.R. reportées. Le stock de D.C.R. reporté, à lui seul, a été divisé dans les deux dernières opérations (opérations 13 et 14).

Section 2. Bases minimales de taxation.

#2. RÈGLE DE LA CORBEILLE DITE DES 70%

1. Principe de la règle de « la corbeille »

La règle de « la corbeille » a été mise en place par l'article 53 de la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc comme mesure compensatoire pour rendre cette réforme neutre sur le plan budgétaire en instaurant une base d'imposition minimale pour les sociétés respectant deux conditions, qui seront évoquées ci-dessous.

Elle est envisagée à l'article 207, al 5 et al 6 nouveau du C.I.R et entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019.

Depuis la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, les déductions fiscales sont divisées en deux groupes :

1. le premier, allant de l'opération 3 (éléments non imposables) à l'opération 8 (déduction de transferts intra-groupe) ;
2. le deuxième, allant de l'opération 9 (D.C.R. incrémental) à l'opération 14 (D.C.R. reportée à hauteur de 7 ans).

La règle de « la corbeille » **s'applique uniquement** aux déductions fiscales auxquelles la société a droit dans le 2^{ème} groupe.

« Le montant de « la corbeille » est limité par une p.i d'une valeur maximale de 1 000 000€, majorée de 70% de la partie du bénéfice imposable intermédiaire (ci-après : B.I.I) qui excède 1 000 000€. »⁵⁴

Le bénéfice imposable intermédiaire s'obtient de la manière suivante :

= Résultat fiscal de la p.i résultant de la première et deuxième opération	
+ Opération 3 : éléments non imposables	1 ^{er} groupe
+ Opération 4 : R.D.T. de l'exercice concerné	
+ Opération 5 : déduction des revenus de brevets du régime transitoire	
+ Opération 6 : déduction des revenus d'innovation de l'année (ou de la p.i)	
+ Opération 7 : D.P.I. (tant de l'année que reportée)	
+ Opération 8 : déduction des transferts intra-groupe (à partir de l'exercice d'imposition 2020)	
= Solde positif subsistant = Bénéfice imposable intermédiaire (B.I.I.)	

2. Conditions d'application

Cependant, pour pouvoir appliquer cette règle de « la corbeille », « il faut que **deux conditions** soient respectées :

1. *Il faut que le B.I.I. soit supérieur à 1 000 000€ ;*
2. *Il faut que le montant total des déductions fiscales du second groupe (opération de 9 à 14) dépasse 1 000 000 € + 70% du montant de la B.I.I. excédant 1 000 000€ »⁵⁵*

⁵⁴ Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 556.

⁵⁵ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Aperçu schématique des opérations de détermination de la base taxable à l'I.Soc », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 20-21.

Tableau reprenant les conditions de « la corbeille ». ⁵⁶

Conditions	Application
Cas 1. B.I.I. est inférieur à 1 000 000€ et le montant total du second groupe est inférieur à 1 000 000€	Aucune condition respectée → PAS applicable
Cas 2. B.I.I. est inférieur ou égal à 1 000 000€ et le montant total du second groupe est compris entre 1 000 000€ et 1 000 000€ + 70% du B.I.I. excédant 1 000 000€.	Aucune condition respectée → PAS APPLICABLE
Cas 3. B.I.I. est inférieur ou égal à 1 000 000€ et le montant total du second groupe est supérieur égal à 1 000 000€ + 70% du B.I.I. excédant 1 000 000€.	1 ^{ère} condition pas respectée mais la 2 ^{ème} oui → PAS APPLICABLE
Cas 4. B.I.I. est supérieur à 1 000 000€ et le montant total du second groupe est inférieur à 1 000 000€	1 ^{ère} condition respectée mais pas la 2 ^{ème} → PAS APPLICABLE
Cas 5. B.I.I. est supérieur à 1 000 000€ et le montant du second groupe est compris entre 1 000 000€ et 1 000 000€ + 70% du B.I.I. excédant 1 000 000€.	1 ^{ère} condition respectée mais pas la 2 ^{ème} → PAS APPLICABLE
Cas 6. B.I.I. est supérieur à 1 000 000€ et le montant total du second groupe est supérieur à 1 000 000€ + 70% du B.I.I. excédant 1 000 000€.	Les 2 conditions sont respectées → Règle de « la corbeille » APPLICABLE

Quand la règle est effectivement applicable, il y a création **d'une base minimale de taxation** égale à la différence entre le bénéfice imposable intermédiaire et les différentes déductions fiscales du deuxième groupe.

⁵⁶ Tableau inspiré de Empilius X., (2018), *Réforme 2018 de l'impôt des sociétés : quel est l'impact réel sur les sociétés ?*, Unamur, 2018, Mémoire de Master en Sciences de Gestion, Faculté Universitaire, Namur, p. 145.

3. Exemple⁵⁷

La SA Union possède un bénéfice imposable intermédiaire (B.I.I) de 1 800 000€ au 31 décembre 2018. Elle a des pertes qu'elle doit récupérer des années antérieures pour un montant de 600 000€ et des R.D.T reportés équivalents à 970 000€ en raison d'insuffisance de bénéfices lors des déclarations fiscales précédentes.

Bénéfice imposable intermédiaire		1 800 000€
Corbeille : montant maximal à déduire		$800\,000 \times 70\% = 560\,000\text{€}$ $+ 1\,000\,000 = \mathbf{1\,560\,000\text{€}}$
9e opération	DCR incrémental	/
10e opération	Déduction des RDT reportés	- 970 000€
11e opération	Déduction des revenus d'innovation reportée	/
12e : opération	Pertes antérieures reportées	- 600 000€ mais la déduction maximum sera de 590 000€
13e Opération	DCR reportée (illimitée)	/
14e opération	DCR reportée (limitée)	/
Base imposable		$1\,800\,000 - 970\,000 - 590\,000$ = 240 000€

Nous pouvons constater que le B.I.I. sera toujours supérieur au montant de « la corbeille » et donc au montant maximum à déduire dans le deuxième groupe. Par conséquent, la base imposable sera toujours soumise au taux de l'impôt des sociétés. La société UNION sera taxée au minimum sur un montant de 240 000€.

Il restera pour les exercices d'imposition suivants, des pertes antérieures de 10 000€ à déduire.

⁵⁷ Exemple inspiré de Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 557-558.

4. Efficacité de la règle de « la corbeille »

Il ne faut pas oublier que la réforme de l'impôt des sociétés a pour objectif d'être neutre pour l'Etat. En effet, l'Etat a diminué le taux de l'impôt des sociétés mais en contrepartie celui-ci a instauré diverses mesures compensatoires dont la règle de « la corbeille ».

Cette nouvelle règle, mise en place par l'Etat, a pour but de taxer les sociétés qui possèdent une base imposable, après les déductions du premier groupe, supérieure à un million d'euros. « Par conséquent, toutes les sociétés pourront être touchées par la règle de « la corbeille » mais ce sont plus particulièrement **les grandes sociétés**, définies à l'article 15 §§ 1 à 6 nouveau du C.Soc et à l'article 1.24 du CSA, qui y **sont visées** étant donné la condition d'un B.I.I. minimum d'un million d'euros. »⁵⁸

« La deuxième condition de la règle de « la corbeille » citée ci-dessus (le second groupe doit être supérieur à 1 000 000€ + 70% du B.I.I excédant 1 000 000€) **entraîne une base imposable minimale** et par conséquent, les sociétés seront taxées sur une plus grosse base imposable. »⁵⁹

#3. AUGMENTATION DU MONTANT MINIMUM ABSOLU DES BÉNÉFICES IMPOSABLES EN CAS DE NON-DÉCLARATION OU DE DÉCLARATION TARDIVE À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS

Parfois, certaines entreprises ne rendent pas leur déclaration dans les délais requis, de ce fait, l'Etat a décidé de sanctionner de manière plus forte ces sociétés. C'est ce que nous allons expliquer dans les points suivants.

⁵⁸ FEB, (2017), « Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020 », p.9.

⁵⁹ Coppens, 2017, « Réforme de l'impôt des sociétés : c'est parti ! ».

1. Principe

Suite à la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc (art 74 et 75) , l'Etat a décidé d'**augmenter la sanction sous forme de bénéfice imposable minimal** pour des sociétés qui ne remplissent pas leur déclaration ou qui l'introduisent en retard (C.I.R, art 342, §4 nouveau).

2. Modifications suite à la réforme de l'impôt des sociétés⁶⁰

Avant les modifications introduites par cette réforme, l'Etat prévoyait **un bénéfice minimum imposable de 19 000€** en cas de non déclaration ou de déclaration tardive à l'impôt des sociétés (C.I.R, art. 342 ancien et A.R-I.R, art. 182 , §2 ancien).

Les modifications introduites par la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc se déroulent en deux phases :

- 1^{ère} phase à partir de l'exercice d'imposition 2019 ;
- 2^{ème} phase à partir de l'exercice d'imposition 2021.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, le bénéfice minimum taxable à l'I.Soc s'élèvera à **34 000€** soit une augmentation de 15 000€ (C.I.R, art. 342, §4 nouveau).

Concernant la deuxième phase applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021, l'Etat a encore prévu une augmentation du bénéfice minimum taxable à l'I.Soc : il sera équivalent à **40 000€**.

De plus, il est prévu, pour les sociétés qui répètent cet oubli, **une majoration du montant minimum du bénéfice imposable allant de 25% à 200%** (C.I.R, art. 342, §4 nouveau).

A partir de l'exercice d'imposition 2022, le montant de 40.000 EUR sera indexé d'année en année (C.I.R, art.342, § 4, al 2 nouveau).

⁶⁰ Ce point est inspiré de SPF Finance, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés », p.12_et de l' article 342 du C.I.R.

3. Tableau récapitulant l'évolution de la base imposable minimale en cas de retard de la déclaration ou de non-déclaration : ⁶¹

Exercices d'imposition	Base imposable minimale	Taux de taxation pour grandes soc	A payer
2018	19 000€	33,99%	6 458,10€
2019	34 000€	29,58%	10 057,20€
2021	40 000€	25%	10 000€

En analysant ce tableau, nous pouvons remarquer que plus **le taux de taxation diminue, plus la sanction est élevée**. En effet, cette constatation est sensée, étant donné que la réforme de l'impôt des sociétés doit être neutre budgétairement pour l'Etat.

#4. TAXATION EFFECTIVE DES SUPPLÉMENTS DE RÉSULTAT FISCAL RÉSULTANT D'UN CONTRÔLE FISCAL

La loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés instaure une nouvelle taxation résultant d'un supplément de résultat fiscal survenu après un contrôle fiscal. Dans ce point, nous allons expliquer quel est le principe de cette taxation effective et quelles sont les conditions pour pouvoir l'appliquer.

1. Principe

Dans ce point, il y a création d'une base minimale de taxation pour les sociétés venant d'une autre problématique que la règle de « la corbeille ».

⁶¹ Tableau inspiré de SPF Finance, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés », p.12.

« En effet, avant la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, certains éléments faisant partie de la première opération **constituaient une base imposable minimale**. Cela signifie que ces éléments étaient d'office taxés par l'impôt des sociétés et ne pouvaient pas être diminués par les déductions fiscales, ni par les pertes de la période imposable. »⁶²

Les éléments constituant la base imposable minimale sont :

- « *les avantages anormaux ou bénévoles obtenus, directement ou indirectement pendant la période imposable, par une société d'une entreprise avec laquelle elle se trouve dans des liens d'interdépendance ;*
- *les avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53,24° du C.I.R. et obtenus dans le cadre d'une corruption publique ou privée en Belgique ou de la corruption de fonctionnaires d'Etats étrangers ou d'organisations de droit international public ;*
- *les réserves d'investissement devenues imposables en raison du non-respect de l'obligation d'investissement ou de la condition d'intangibilité (article 194quater, §2, al.4 et §4 du C.I.R) ;*
- *les frais de voiture non admis à concurrence de 17% ou de 40%, selon le cas, de l'ATN brut en raison de l'utilisation à des fins personnelles, par un travailleur ou un dirigeant de l'entreprise, d'un véhicule de la société (article 198, §1^{er}, 9° et 9° bis du C.I.R). »⁶³*

Depuis la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc, **une nouvelle taxation effective a été ajoutée** : « les suppléments du résultat fiscal d'une société résultant d'un contrôle fiscal ». (article 53, 4° de la loi du 25 décembre 2017).

⁶² Schotte. C., (2018), « Séminaire sur la réforme de l'I.Soc - Suppléments de base imposable et base minimale d'imposition », séminaire en octobre 2018, atelier de la FUCAM, Mons.

⁶³ Codes 1206, 1420, 1421 et 1422 de la déclaration fiscale de l'impôt des sociétés.

2. Condition d'application

Cette taxation effective applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 est expliquée dans l'article 207, al 7 nouveau du C.I.R.

Cette taxation effective est applicable pour les sociétés qui ont subi un contrôle fiscal et pour lequel l'administration réclame un redressement du résultat fiscal.

Le supplément dû, suite au redressement, doit être de minimum 10% par rapport à l'impôt initial pour que la taxation effective constitue un élément de la base minimale imposable.

« Cependant, si le contribuable n'applique pas le supplément d'impôt de 10% pour des raisons conformes à l'article 444 du C.I.R et qu'il s'agit de la première infraction alors la taxation effective de supplément d'impôt faisant partie de la base minimale d'imposition ne s'applique pas ». (article 53, 4°, §4 de la loi du 25/12/2017).⁶⁴

En cas de fraude, le supplément d'impôt ne sera pas de 10% mais de 50%.

Dans le cas où la société est obligée de payer son redressement fiscal, elle ne pourra pas utiliser ses déductions reportées (exemples : pertes reportées, D.C.R. reportées,...).

Cependant, selon l'article 52, 2° à 6° de la loi du 25 décembre 2017, seuls les R.D.T. de l'année en cours pourront être déduits.

3. Exemple

La SA UNION possède au début de la période imposable, **pour l'exercice d'imposition 2018**, une réserve légale de 50 000€ et une réserve disponible de 20 000€, un bénéfice reporté de 500 000€ et une plus-value sur actions et parts de 8 000€.

⁶⁴Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, p.95.

Pour l'exercice d'imposition 2019, la société a toujours une réserve légale et une réserve disponible de mêmes montants mais un bénéfice reporté de 870 000€. Concernant les DNA, la SA UNION possède des frais de restaurant non déductibles à hauteur de 20 000€ et des avantages pour des chèques-repas à concurrence de 50 500€.

Mouvement des RT	Au début de la période imposable	A la fin de la période imposable
Réserve légale	50 000€	50 000€
Réserve disponible	20 000€	20 000€
Bénéfice ou perte reporté	500 000€	870 000€
Réserves imposables	570 000€	940 000€
Plus-values sur actions ou parts	8 000€	/
Réserve imposable après adaptation de la situation de début des réserves		/
Bénéfices réservés imposables	/	948 000€
DNA		
Frais de restaurant non déductibles	/	20 000€
Avantages de titres-repas, chèques sport/culture ou éco-chèques	/	50 500€
Dépenses non admises	/	70 500€
Résultat de la période imposable	/	1 018 500€
Résultat subsistant	/	1 018 500€
Bénéfice subsistant suivant sa provenance : belge	/	1 018 500€

Elle a des pertes qu'elle doit récupérer des années antérieures pour un montant de 600 000€ et des R.D.T pour la période imposable concernée de 500 000€ et des R.D.T reportés équivalents à 960 000€ en raison d'insuffisance de bénéfices lors des déclarations fiscales précédentes.

Déductions du bénéfice subsistant	Non exonéré par convention	Belge
Bénéfice subsistant suivant sa provenance : belge	/	1 018 500€
Opération 4 : R.D.T. de la période imposable concernée	/	500 000€
Opération 10 : R.D.T reportés	/	960 000€
Bénéfice subsistant suivant sa provenance : belge	/	0€
Opération 10 : R.D.T reportés	/	441 500€ (1 018 500 – 500 000- 960 000)
Opération 12 : pertes antérieures	/	600 000€

Nous pouvons constater que le bénéfice de la période imposable est de zéro euro étant donné que la SA UNION possède plus de déductions fiscales que de résultat fiscal survenu après la deuxième opération.

La SA UNION subit un contrôle fiscal durant l'exercice d'imposition 2019 et le contrôleur se rend compte que certaines D.N.A n'ont pas été déclarées et que malheureusement pour la société, il s'agit d'une deuxième infraction. Par conséquent, le contrôleur applique un supplément d'impôt de 10% par rapport à l'impôt initial. Ce montant s'élève à 27 500€.

Le montant des suppléments du résultat fiscal d'une société résultant d'un contrôle fiscal devient, depuis l'exercice d'imposition 2019, une base minimale d'imposition. Cela signifie

que les déductions encore existantes pour cet exercice d'imposition ne peuvent venir diminuer le montant du supplément du résultat fiscal. Les R.D.T. reportés et les pertes antérieures seront déductibles l'année suivante.

4. Efficacité de ce nouveau régime.

Cette nouvelle taxation effective peut toucher toutes les sociétés, qu'elles soient petites ou grandes. En effet, chacune peut oublier volontairement ou non d'indiquer une information (ex : D.N.A) dans sa déclaration fiscale.

De base, elle a pour but de motiver les sociétés à remplir correctement leur déclaration d'impôt.

Derrière ce but, l'Etat a voulu combler la perte de budget occasionnée par la diminution du taux d'imposition en créant une taxation effective qui constitue une base imposable minimale. L'Etat souhaite, selon nous, assurer une rentrée dans son budget.

Section 3 : Les dépenses non admises

1. Principe

1.1 Définition

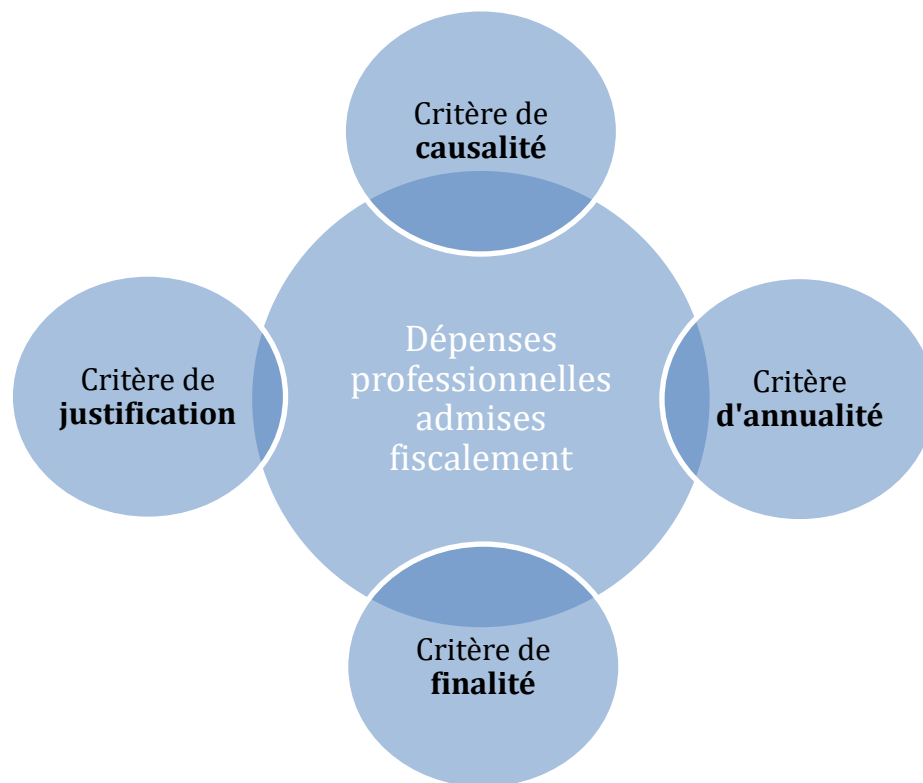
Une dépense non admise (ci-après : D.N.A.) est une dépense qui est acceptée comptablement à titre de frais professionnels mais qui ne peut pas l'être fiscalement. L'administration fiscale et la loi décident si une charge peut être déduite à 100% ou partiellement.

Pour qu'une charge soit valable fiscalement à titre de frais professionnels, **elle doit respecter 4 conditions.**⁶⁵ Cependant, pour les voitures ayant un CO₂ nul, une 5^{ème} condition est requise pour que les frais soient déductibles à 120%.

⁶⁵ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Synthèse des principales dépenses non admises », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 1.

1.2 Conditions pour qu'une charge professionnelle soit admise fiscalement

Selon l'article 49 du C.I.R, une dépense professionnelle, pour qu'elle soit admise sur le plan fiscal, doit répondre **aux 4 conditions** suivantes :



a) Critère de causalité

« Une dépense professionnelle est fiscalement admise si celle-ci a **été réalisée pour l'exercice de l'activité professionnelle.**

Cette condition implique qu'il doit y avoir **un lien direct et nécessaire** entre la dépense et l'exercice de l'activité professionnelle.⁶⁶

Après une longue discussion, l'administration fiscale, les tribunaux de premières instances et la cour de cassation ont décidé et précisé qu'il ne devait pas y avoir de relation entre les dépenses professionnelles, l'activité sociale et les statuts de la société. Cependant, l'administration fiscale pourra toujours refuser une dépense si celle-ci a été réalisée dans un but privé.

b) Critère d'annualité

Selon l'article 49, al 2 du C.I.R, « *Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme tels* ».

En d'autres termes, une dépense acquise pendant une période imposable, et qui concerne plusieurs exercices, sera admise fiscalement si celle-ci a été comptabilisée pour cette même période imposable.

Cependant, cet article a été modifié par l'article 37 de la loi du 25 décembre sur la réforme de l'I.Soc. Celui-ci est devenu l'article 195/1 nouveau du C.I.R.

⁶⁶ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Synthèse des principales dépenses non admises », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 1.

Ce nouvel article précise que « *les frais qui sont effectivement payés ou supportés ,ou qui ont acquis le caractère de dettes certaines et liquides et sont comptabilisés comme tels dans la période imposable, et qui se rapportent partiellement ou totalement à une période imposable future ne sont déductibles au titre de frais professionnels de la période imposable au cours de laquelle ils sont soit payés ou supportés , soit comptabilisés comme dettes, ainsi que des périodes imposables suivantes , qu'en proportion de la partie de ces charges qui se rapporte à cette période imposable* ».

Cela signifie, qu'à partir de l'exercice d'imposition 2019, les sociétés devront utiliser **la règle de prorata**.

Cette règle explique que le paiement de chaque charge professionnelle qui dépend de plusieurs exercices d'imposition, devra être proratisé en fonction de l'exercice concerné.

Par exemple, la société paye pour l'exercice d'imposition 2019, un loyer à hauteur de 4.000€ mais ce loyer concerne 2 mois pour l'exercice d'imposition 2019 et 2 mois pour la p.i. de 2020. La société devra utiliser la règle de prorata et par conséquent, elle imputera 2.000€ pour la p.i. 2020, pour que cette charge soit admise fiscalement.

Cette nouvelle loi a été créée afin de limiter une déduction de charges trop importante dans le but de diminuer le bénéfice imposable.

Remarque :

« Par perte liquide et certaine, nous entendons qu'il s'agit d'une perte dont **son existence est certaine et son montant est connu**. »⁶⁷

⁶⁷ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* - « Synthèse des principales dépenses non admises », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 16.

c) Critère de finalité

Selon l'article 49 du C.I.R., « *une dépense professionnelle est déductible fiscalement si celle-ci a été réalisée ou payée dans le but d'obtenir ou d'assurer la continuité des revenus imposables de la société.* »

« *Cependant, une contradiction peut survenir. En effet, la cour de cassation autorise les frais professionnels réalisés dans le but d'obtenir un revenu pour une autre période imposable alors que l'article 195/1 nouveau du C.I.R. explique que chaque dépense doit être imputée dans son exercice d'imposition correspondant.* »⁶⁸

d) Critère de justification

Pour qu'une dépense soit valable sur le plan fiscal, la société a l'obligation de **prouver l'existence de la dépense ainsi que son montant**. La société doit utiliser des moyens admis par le droit commun pour prouver la réalité de la dépense. Les moyens admis peuvent être une facture détaillant la dépense, un document, ... La seule preuve refusée est le serment.

« Parfois, la société n'a pas la possibilité de prouver ses dépenses et dans ce cas, l'administration fiscale accepte 2 situations :

- les documents prouvant la dépense ont été supprimés, volés ou perdus ;
- les dépenses professionnelles pour lesquelles un document prouvant la dépense, n'est pas habituel. »⁶⁹

⁶⁸ Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, p.63.

⁶⁹ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018 -2019* - « Synthèse des principales dépenses non admises », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 17.

1.3 Condition d'intangibilité applicable pour les frais de voiture

Pour que les frais de voiture (frais d'entretiens et réparations, frais de parking, frais de taxe de mise en circulation...) soient admis fiscalement, ils doivent répondre aux quatre conditions expliquées ci-dessus. Si ce n'est pas le cas, ils seront considérés comme des D.N.A. Le taux de déduction pour les frais de voiture dépend du CO₂ et du type de carburant. Plus la voiture consommera, moins ils seront admis fiscalement.

Cependant les voitures électriques, qui ne consomment aucun CO₂, sont déductibles à 120%. Selon l'article 190 bis du C.I.R., « *c'est la partie des « 20% » qui est soumise à la condition d'intangibilité* »⁷⁰.

La condition d'intangibilité doit répondre à deux critères :

1. conditionnel ;
2. temporaire.

Par « conditionnel », il faut comprendre que le montant représentant les 20% doit être affecté à un compte de réserve immunisé.

« Temporaire » signifie que cette réserve doit rester active jusqu'à la dissolution et liquidation de la société.⁷¹

⁷⁰ Avis de la C.N.C. 2013/15, 27 novembre 2013, « Le traitement comptable de la déduction majorée de certains frais qui a été fiscalement admise au-delà du montant des frais réellement faits ou supportés moyennant le respect de la condition d'intangibilité ».

⁷¹ Vandeputte A., « L'Actualité des PME : La voiture électrique: avantage fiscal en vue ! », *Deloitte*.

1.4 Les différentes catégories de D.N.A.

Si une des 4 conditions voir cinq ci-dessus n'est pas respectée, la dépense professionnelle ne sera pas admise fiscalement et se trouvera dans la déclaration fiscale, dans les D.N.A.

Les D.N.A. sont classées en fonction de leur nature, elles sont au nombre de 24 dans la déclaration fiscale :

- impôts non déductibles et impôts, taxes et rétributions régionaux ;
- amendes, pénalités et confiscations de toute nature ;
- pensions, capitaux, cotisations et primes patronales non déductibles ;
- frais de voiture non déductibles ;
- frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature ;
- frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles ;
- ...

#5. RÉGIME FISCAL DES SURCÔÛTS D'EMPRUNTS

Selon l'article 52, 2° du C.I.R., « *les intérêts de capitaux empruntés par une société à des tiers et engagés dans l'exploitation, sont déductibles à titres de frais professionnels* ».

Cependant, il existe des exceptions comme les intérêts exagérés, les intérêts requalifiés en dividendes distribuées, **les surcoûts d'emprunts, ...**

« Nous allons examiner le régime fiscal des surcoûts d'emprunts car celui-ci touche uniquement **les grandes entreprises et les groupes d'entreprises.** »⁷²

⁷² Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 259.

1. Principe

L'article 40 de la loi du 25 décembre 2017 instaure, à partir de l'exercice d'imposition 2021, un nouveau régime fiscal, **celui des surcoûts d'emprunts**. La Belgique sera en accord avec la nouvelle directive ATAD, mise en place par l'Europe.

La directive 2016/1164⁷³ de la directive ATAD et plus précisément l'article 4 de cette directive explique qu'elle essaye de lutter contre l'évasion fiscale. Un des points mis en avant dans cette directive est **la limitation de la déduction des intérêts**.

En effet, les entreprises possédant plusieurs ES dans des pays différents et ayant contracté des emprunts, préfèrent déduire les intérêts liés à ces emprunts, dans la société où le pays taxe le plus pour diminuer la base taxable.⁷⁴

La Belgique a essayé de lutter contre cet abus et a décidé de ne plus accepter à titre de frais professionnels, des surcoûts d'emprunts.

Selon l'article 198/1 nouveau du C.I.R., est considérée comme des surcoûts d'emprunts, « *la différence positive entre :*

- *d'une part, la part des intérêts et autres coûts décrits par le Roi comme étant économiquement similaires à des intérêts, qui sont considérés comme des frais professionnels de la période imposable (art. 49, 52, 2°, 54 et 55, CIR 92) et qui ne sont pas liés à un établissement stable, dont les bénéfices sont exonérés en vertu d'une convention préventive de la double imposition ;*

⁷³ Annexe 2.

⁷⁴https://www.feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/fiscaliteit/nieuwe-europese-richtlijn-tegen-belastingontwijking-goedgekeurd/la-nouvelle-directive-europeenne-contre-levasion-fiscale-est-approuvee_pdf.pdf (07 août 2019 à 10h36).

- *d'autre part, la part des intérêts et autres coûts décrits par le Roi comme étant économiquement similaires à des intérêts, qui sont compris dans les bénéfices de la période imposable et qui ne sont pas exonérés en vertu d'une convention préventive de la double imposition. ».*

« Cependant, certains prêts ne sont pas à prendre en considération pour déterminer la valeur des surcoûts d'emprunts comme les emprunts conclus avant le 17 juin 2016, les emprunts octroyés dans le cadre de projets de partenariats publics-privés et les emprunts entre les sociétés belges d'un même groupe. »⁷⁵

« Pour déterminer le montant des surcoûts d'emprunts non admis à titre de frais professionnels, il faut prendre en considération, la partie des intérêts des surcoûts d'emprunts qui est supérieure, à un des montants le plus élevé, entre :

- 3 000 000€ ;
- 30% de l'EBITDA. »⁷⁶

⁷⁵ PWC, 2018, « Planning the year-end en Belgique », séminaire novembre - décembre 2018, p. 32.

⁷⁶ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc* , Edipro, Liège, p. 259.

Pour obtenir le montant de l'EBITDA⁷⁷, nous devons réaliser le calcul suivant⁷⁸ :

Résultat fiscal après la première opération
+ Réductions de valeur fiscalement déductibles
+ Amortissements fiscalement déductibles
+ surcoûts d'emprunts fiscalement déductibles
— R.D.T. de la p.i
— 85% des revenus d'innovation de la p.i
— 80% des revenus de brevets de la p.i
— Partie des bénéfices de la p.i exonérée par une C.P.D.I.
— Bénéfices d'un projet de partenariats publics-privés
+ / — coûts ou revenus de la p.i entre entités belges faisant partie d'un même groupe
= EBITDA Fiscal

« En cas de groupes de sociétés, il faut diminuer en plus le montant du transfert-intra groupe déduit. »⁷⁹

Cependant, seulement certains types de sociétés peuvent exploiter les surcoûts d'emprunts tandis que d'autres sont exclus.

2. Sociétés concernées par les surcoûts d'emprunts

Comme cité ci-dessus, seules les grandes entreprises et les groupes d'entreprises sont concernés par ce régime.

⁷⁷ EBITDA = Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation

⁷⁸ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 260 et PWC, 2018, « Planning the year-end en Belgique », séminaire novembre - décembre 2018, p. 35.

⁷⁹ PWC, 2018, « Planning the year-end en Belgique », séminaire novembre - décembre 2018, p. 41.

Par grandes entreprises, nous entendons celles définies à l'article 15, §1 à 6 nouveau du C.Soc et l'article 1.24 du CSA.

Par groupes d'entreprises, il faut prendre en compte les sociétés liées visées à l'article 11 du C.Soc et l'article 1.20 du CSA. (article 2, 5°/1 du C.I.R. suite à l'article 29 de la loi du 30/07/2018 portant réparation à la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés).

3. Sociétés exclues par les surcoûts d'emprunts

Selon l'article 198/1, §6 du C.I.R. « *les sociétés suivantes ne sont pas visées par les surcoûts d'emprunts :*

- *Les sociétés financières comme les sociétés de leasing factoring, les sociétés de crédit, les sociétés d'investissements, les entreprises d'assurances, les entreprises de retraites professionnelles, les organismes de placements collectifs alternatifs, etc ;*
- *Les émetteurs de certificats immobiliers ;*
- *Les sociétés faisant un partenariat public-privé ;*
- *Les sociétés ne faisant pas partie d'un groupe de sociétés selon l'article 11 nouveau du C.Soc, qui ne disposent pas d'ES à l'étranger et qui, soit ne détiennent pas 25% de participation dans une autre entreprise, ou soit ne détiennent pas un actionnaire ou un associé possédant minimum 25% de parts dans la société ou dans une autre. »*

Section 4 : Le nouveau régime fiscal des remboursements de capital et les dividendes distribués

Certaines sociétés décident après un certain temps de réduire le capital libéré pour pouvoir le distribuer à leurs actionnaires. Nous allons voir dans ce point comment les sociétés remboursent leur capital et comment est requalifié le capital distribué aux actionnaires.

#6. RÉGIME FISCAL DES REMBOURSEMENTS DE CAPITAL ET DES DIVIDENDES DISTRIBUÉS

1. Principe

Au début, lors de la constitution d'une société, les associés et actionnaires apportent des biens en espèces et/ou en nature à celle-ci pour qu'elle soit viable, cet apport crée « **le capital libéré** » (ci-après : K).

Le capital libéré, appelé aussi le bon capital ou le capital fiscal, est également défini à l'article 184, al 1^{er} du C.I.R. comme « *le capital statutaire dans la mesure où celui-ci est formé par des apports réellement libérés et où il n'a fait l'objet d'aucune réduction* ».

La société a le droit après quelques mois/années de réduire le capital libéré et donc de le rembourser à ses actionnaires et associés. « *Cette réduction s'effectue en exécution d'une décision régulière de réduction du capital social conformément au Code des sociétés ou des règles comparables du droit des sociétés applicables dans un autre pays* ». ⁸⁰

2. Méthode de remboursement de capital

Avant la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, donc jusqu'à **l'exercice d'imposition 2018 inclus**, « la société pouvait réduire son capital selon les statuts ou au prorata, si rien n'y était indiqué. » ⁸¹ La société avait la possibilité de réduire ses fonds propres en les répartissant dans les postes suivants : le capital libéré et/ou les réserves taxées incorporées au capital et/ou les réserves taxées non incorporées au capital.

⁸⁰ Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 6.

⁸¹ Fiduciaire Montgomery – OPR, 2018, « Réforme de l'I.Soc », séminaire du 16 mars 2018, p. 37.

Généralement, la société essayait de répartir un maximum dans le capital libéré car la société remboursait ses actionnaires et associés et donc, aucun précompte mobilier⁸² n'était dû.

Remarque :

Il faut être attentif aux **apports effectués durant l'année 2013 et 2014**. En effet, selon l'article 537 du C.I.R., « *Ces apports sont bien considérés comme du capital libéré mais leur distribution ne peut être exonérée de l'impôt qu'au terme d'une « période de blocage » de quatre ans pour les petites entreprises et de huit ans pour les grandes entreprises. S'ils sont reversés avant l'expiration de ce délai, un précompte mobilier de 17 % d'abord, puis de 10 % et enfin de 5 % sera retenu. Le délai de blocage pour ces sociétés prendra fin au plus tard le 31 mars 2022. Les remboursements effectués après cette date ne seront plus soumis au précompte mobilier.* »⁸³

A partir de l'exercice d'imposition 2019, pour les apports effectués à partir du 01 janvier 2018, la société ne peut plus répartir sa réduction de capital comme elle le souhaite. Selon l'article 18, al, 2 et 3 nouveau du C.I.R., *la société devra distribuer son capital au prorata en suivant ce calcul :*

$$\text{"réduction du capital"} \times \frac{\begin{array}{c} K + \text{primes d'émission} \\ + \text{parts bénéficiaires assimilés au capital} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{Réserves taxées} + \text{réserves exonérées incorporées au capital} \\ + \text{montant au numérateur} \end{array}}"$$

⁸² « Les revenus des capitaux et biens mobiliers (dividendes, intérêts, redevances, droits d'auteur...), ainsi que certains revenus divers à caractère mobilier, constituent des revenus imposables en Belgique. Le précompte mobilier normalement retenu sur ces revenus est une avance sur l'impôt se rapportant à ces revenus », inspiré de https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/Precomptes/precompte_mobilier#q1 (05 août 2019 à 12H03).

⁸³ Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, pp. 6-7.

Pour ce calcul, il ne faut pas tenir compte, selon l'article 18, al, 5 nouveau du C.I.R. :

- *des réserves légales, à concurrence du minimum légal ;*
- *des réserves visées aux articles 24, al 1^{er}, 4^o, 184quater et 541 ;*
- *des provisions pour risques et charges et réductions de valeur, exonérées ou non conformément aux articles 48, 194 et 194bis ;*
- *des réserves ou provisions visées par des dispositions analogues de droit étranger pour les sociétés étrangères ;*
- *des réserves indisponibles pour les actions ou parts propres et pour parts bénéficiaires propres dans les limites fixées à l'article 620, § 1^{er}, 2^o du C.Soc ;*
- *les réserves taxées négatives autres que la perte reportée et autres que celles constituées à l'occasion d'un remboursement du capital ou des sommes susvisées assimilées à du capital libéré ;*
- *des réserves exonérées visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o qui sont incorporées au capital dans la mesure où elles ne peuvent pas être distribuées ;*
- *des réserves exonérées visées à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, et autres réserves exonérées qui ne sont pas incorporées au capital. »*

Une fois le taux du prorata obtenu, « la société réduit ses fonds propres selon un ordre précis :

1. le capital libéré à hauteur de la quantité autorisée depuis la loi du 25/12/2017 ;
2. les réserves taxées incorporées au capital ;
3. les réserves taxées non incorporées au capital ;
4. les réserves exonérées incorporées. »⁸⁴.

Le but de cette nouvelle réforme est expliqué dans les motifs de la loi du 25 décembre 2017 :

Selon l'exposé des motifs de la loi, « *cette mesure n'a pas pour objet de taxer tout ou partie du capital libéré mais de prévoir que, en cas de remboursement du capital libéré ou de sommes assimilées au capital libéré, alors que des réserves taxées, incorporées ou non au capital, ou des réserves exonérées incorporées au capital existent au moment du remboursement de*

⁸⁴ Fiduciaire Montgomery – OPR, 2018, « Réforme de l'I.Soc », séminaire du 16 mars 2018, p. 38.

capital, il y aura lieu de tenir compte d'un prorata afin d'appliquer une taxation proportionnelle de ces réserves par rapport au total formé par celles-ci et le capital libéré et les sommes y assimilées. Cette anticipation ne porte pas atteinte in fine au remboursement intégral du capital libéré sans prélèvement d'impôt sur celui-ci. »⁸⁵.

3. Requalification en dividendes distribués

Une fois que la société a décidé de réduire ses fonds propres, elle peut les diviser de différentes manières, soit en suivant les statuts, soit au prorata. La rubrique qu'elle va choisir pour réduire le capital, va jouer un rôle important dans la requalification.

En effet, si la société réduit son capital libéré, cela sera considéré comme un « **simple remboursement** » aux actionnaires et associés et donc cela ne coûtera rien de plus. Les actionnaires récupéreront la mise de départ.

Par contre, si la société décide de réduire les réserves taxées incorporées au capital, les réserves taxées non incorporées au capital et les réserves exonérées incorporées, cela sera requalifié **en dividendes distribués**. Généralement, qui dit dividendes distribués, dit précompte mobilier à payer. En Belgique, depuis le 01 janvier 2017, le taux du précompte mobilier s'élève à 30%.

L'article 18, al 1^{er}, 2° et 2° bis nouveau du C.I.R. explique ce que nous devons entendre et comprendre par dividendes.

Comme expliqué ci-dessus, **jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus**, la société préférerait réduire au maximum le capital libéré pour éviter de payer du précompte mobilier.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, si la société souhaite faire un remboursement de capital, elle est obligée de réduire **une quote-part plus importante sur les réserves** et donc de **payer plus de précompte mobilier**.

⁸⁵ Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, pp.13-14.

4. Exemple⁸⁶

Nous allons prendre les mêmes données pour l'exercice d'imposition 2018 et 2022, pour pouvoir établir une comparaison entre les deux périodes concernant la répartition du capital et celle du précompte mobilier dû sur les dividendes distribués.

La SA UNION possède les fonds propres suivants :

Capital propre	600 000€
Capital libéré	255 000€
Réserves taxées incorporées au capital	120 000€
Réserves bloquées au 21/03/2014	55 000€
Réserves exonérées	170 000€

Réserves	157 500€
Réserves légales	25 500€
Réserves disponibles	70 000€
Réserves de liquidation	62 000€

La SA UNION décide de réduire son capital de 350 000€.

Pour l'exercice d'imposition 2018, la SA UNION réduit :

- son capital libéré de 255 000€ ;
- ses réserves taxées incorporées au capital de 95 000€.

Elle ne touche pas aux réserves bloquées car la date de la libération n'est pas arrivée à terme.

La SA UNION paiera 28 500€ (30% de 95 000€) de précompte mobilier.

⁸⁶ Exemple inspiré de Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 8. et Lenoir C., 2017, « ISOC-La réforme de 2017 » Lenoir & Associés Avocats, pp. 93–95.

Pour l'exercice d'imposition 2022, la société réduira ses fonds propres comme suit :

- ses réserves bloquées de 55 000€ car les huit années se sont écoulées et donc elle ne paiera plus de précompte mobilier ;
- son capital libéré de 169 044,95€
$$((350\,000 - 55\,000) \times \frac{255\,000}{255\,000 + 120\,000 + 70\,000}) ;$$
- ses réserves taxées incorporées au capital de 120 000€ ;
- ses réserves exonérées de 5 955,05€ (350 000 — 55 000 — 169 044,95 — 120 000).

La SA UNION ne paiera pas de précompte mobilier sur 224 044,95 (55 000 + 169 044,95) mais elle paiera 37 786,52€ (30% de 125 955,05) de précompte mobilier.

Avec cette réforme, la SA UNION paiera plus de précompte mobilier que les années précédentes. Cela démontre bien que cette modification est encore une mesure compensatoire pour que la réforme de l'impôt des sociétés soit neutre budgétairement.

Section 5 : Les déductions fiscales

#7. REVENU DÉFINITIVEMENT TAXÉ (R.D.T.)

1. Principe

Les revenus définitivement taxés sont expliqués dans les articles 202, §1^{er}, 1^o et 2^o et 205, §1^{er} du C.I.R.

« Un revenu définitivement taxé est un revenu sous forme de dividendes ou boni d'acquisition ou de liquidation, reçu par d'autres sociétés qui permet une déduction de la base taxable.

Sont considérés comme des dividendes, des actions ou parts du capital social ou des parts de fondateurs⁸⁷ ou des actions de jouissance⁸⁸ détenus en pleine propriété. »⁸⁹

Pour que les boni d'acquisition ou de liquidation soient considérés comme des R.D.T., ils doivent respecter les articles 186, 187 ou 209 du C.I.R.

*« Le montant de la différence positive entre les sommes obtenues ou la valeur des éléments reçus et la valeur d'investissement ou de revient des actions ou parts, est celui à prendre en considération comme déduction des R.D.T. »*⁹⁰

2. Conditions d'application

Pour que la déduction des R.D.T. soit autorisée, il faut respecter trois conditions :

Une condition de participation minimale (article 202, §2 du CIR) :

« Soit une participation d'au moins de 10% du capital de la société distributrice, soit une participation dont la valeur d'investissement atteint au moins 2 500 000€. »

Une condition de permanence (article 202, §2 du CIR) :

« Participation en pleine propriété pendant une période ininterrompue de minimum un an. »

⁸⁷ Les parts fondateurs : *« des titres qui ne représentent pas le capital de la SA. ils sont souvent émis en contrepartie d'apports en industrie ou de toutes contributions qui ne sont pas susceptibles d'être évaluées économiquement de manière précise et fiable, et qui ne peuvent donc entrer dans la catégorie d'apports en nature). Ils constituent le plus souvent la contrepartie octroyée aux fondateurs de la société. »*, inspiré sur http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=32&id=384 (05 avril 2019 à 20h37).

⁸⁸ « Les actions de jouissance : *actions qui sont données en remplacement d'actions lorsque les actionnaires sont remboursés de leurs apports sans réduction de capital mais par le versement d'une somme équivalente provenant des bénéfices distribuables.* », inspiré sur http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=32&id=383 (05 avril 2019 à 20h39).

⁸⁹ Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 451.

⁹⁰ Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 452-453.

Une condition de taxation en amont (article 203 du CIR) ➔ Il existe 8 cas d'exclusion où la taxation n'est pas en amont :

- « si la société perçoit des dividendes d'une société non assujettie à un impôt ou établie dans un pays qualifié de refuge par arrêté royal ;
- si la société perçoit des dividendes de sociétés de financement, de trésorerie ou d'investissement bénéficiant dans leurs pays d'un régime fiscal exorbitant du droit commun ;
- si la société perçoit des dividendes de sociétés immobilières réglementées ou d'une société étrangère qui a pour but l'acquisition ou la construction d'immeubles pour les revendre ;
- si la société perçoit des dividendes de sociétés qui recueillent des revenus provenant d'activités qualifiées de « offshore » ;
- si la société perçoit des dividendes de sociétés qui disposent d'elles-mêmes d'établissements étrangers assujettis à un régime de taxation plus avantageux qu'en Belgique ;
- si la société perçoit des dividendes de sociétés « écrans » ou « holding » ;
- si la société perçoit des dividendes qui sont déductibles ou susceptibles d'être déduits dans le chef de la société distributrice ;
- si la société perçoit des dividendes résultant d'un acte juridique mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal, la déduction des dividendes perçus à titre de R.D.T. ».

3. Augmentation de la déduction des R.D.T.

L'augmentation de la déduction des R.D.T. suit les articles 45 et 46 de la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc.

Avant la réforme de l'impôt des sociétés de la loi du 25 décembre 2017, les dividendes reçus étaient déduits à 95% de leur montant alors que maintenant, depuis l'exercice d'imposition 2019, les dividendes sont déductibles à 100%.

3.1 Exemple :⁹¹

La SA UNION est actionnaire à 80% de la SA ENSEMBLE et reçoit un dividende à hauteur de 55 000€ soit 10% du capital de la SA ENSEMBLE. Elle est actionnaire depuis le début de la création, c.à.d. depuis cinq ans. Les trois conditions sur les revenus définitivement taxés sont respectées donc les dividendes peuvent être considérés comme des R.D.T.

Pour l'exercice d'imposition 2018, la SA UNION pouvait déduire un R.D.T d'un montant de 52 250 € soit $(55\,000 \times 95\%)$.

Pour l'exercice d'imposition 2019, elle peut déduire de sa base imposable un R.D.T de la totalité de son dividende reçu, soit 55 000€.

4. R.D.T. reportés

Selon l'article 205 du C.I.R., « *les R.D.T ne peuvent être reportés aux exercices d'imposition ultérieurs que si la base imposable est insuffisante pour l'exercice en cours. En effet, si le montant des R.D.T. est supérieur au montant de la base taxable après déduction des autres opérations, la différence est alors perdue.* »

Par exemple, la SA UNION possède pour l'exercice d'imposition 2019 une base taxable après déduction des éléments non imposables (3^e opération) de 33 000€ et des R.D.T. pour 55 000€. Sa base imposable est à zéro et possède encore des R.D.T. équivalents à 22 000€, la société UNION ne peut pas reporter ses R.D.T. et donc perd 22 000€.

« *Cependant, selon toujours l'article 205 du C.I.R., les R.D.T. peuvent être reportés si :*

- *les dividendes sont payés par des sociétés résidentes d'États membres de la C.E ;*
- *les dividendes sont payés par des sociétés résidentes en Belgique ;*

⁹¹ Exemple inspiré de Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 467- 468.

- *les dividendes sont payés par des sociétés d'États membres de l'Espace Économique européen c.-à-d. les pays membres de l'E.E.E qui ne le sont pas de l'U.E comme l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein ;*
- *les dividendes qui en vertu du C.P.D.I. sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique si les deux sociétés sont résidentes en Belgique. »⁹²*

En d'autres mots, cela signifie qu'il est intéressant de déduire d'abord les R.D.T. qui ne rentrent pas dans les cas ci-dessus et puis seulement de déduire les R.D.T. qui peuvent être reportés.

5. R.D.T. et rectification du résultat fiscal

En règle générale, en cas de rectification supérieure à 10% du résultat fiscal due à un contrôle fiscal, aucune déduction des R.D.T. reportée ne peut être utilisée, la société doit payer par ses propres moyens.

Cependant, à partir de l'exercice d'imposition 2019, seules les déductions de revenus définitivement taxés reportées peuvent être utilisées pour payer ce redressement fiscal (l'article 52, 2° à 6° de la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc).

6. R.D.T. reportés et changement de contrôle de la société ⁹³

Au cours des années de vie d'une société, il se peut que parfois un changement de contrôle de la société se soit réalisé : un associé qui démissionne, un problème de santé de la société, ...

L'article 207, al 8 du C.I.R. autorise aux sociétés de conserver leurs déductions fiscales reportées (D.P.I., R.D.T., déductions pour revenus d'innovations, déductions des pertes professionnelles antérieures et D.C.R) en cas de changement de contrôle de leur société.

⁹² Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 472.

⁹³ Ce point se base sur Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 554.

Par changement, nous entendons :

- « *un changement d'actionnariat volontaire* » : *un actionnaire décide volontairement de vendre ses actions ou parts. Ce cas-ci ne rentre pas dans les exclusions de l'article 207, al 3 du C.I.R.*
- « *un changement légitime à caractère financier ou économique* » :
 - *suite à une société en difficulté, le nouveau contrôle garde partiellement ou totalement les emplois et les activités exercées avant le changement de contrôle ;*
 - « *suite à un transfert d'actions ou de dirigeants à l'intérieur d'un ensemble par les entreprises comprises dans la consolidation comptable.* »⁹⁴

Selon l'arrêt du 19 septembre 2013, la Cour de Cassation précise que le report des déductions fiscales vaut pour les exercices antérieurs ainsi que les futurs et ne concerne pas que l'exercice d'imposition en cours.

Selon l'article 53, 5° de la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc, à partir de l'exercice d'imposition 2019, les déductions des R.D.T peuvent être reportées selon certains cas comme ceux susmentionnés.

#8. DEDUCTION POUR CAPITAL A RISQUE (D.C.R OU D.I.N.)

1. Principe

« Il existe deux sortes de capitaux :

- les capitaux empruntés qui sont totalement déductibles ;
- les capitaux à risque qui, quant à eux, sont totalement taxés. »⁹⁵

⁹⁴ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 554.

⁹⁵ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 491.

La déduction pour capital à risque a pour objectif de réduire la différenciation entre ces deux types de capitaux.

« Seules les sociétés qui doivent publier leurs comptes annuels selon l'article 5 de la loi du 17 juillet 1975 et qui sont soumises à l'impôt des sociétés sont touchées par cette déduction. Cependant, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple peuvent également déduire le capital à risque si et seulement si elles laissent tomber l'article 5 et qu'elles publient des comptes annuels. »⁹⁶

2. Deux cas d'exclusion

2.1 La société doit choisir entre la réserve d'investissement et la D.C.R.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018, la société réalisant une réserve d'investissement pour une période imposable, ne peut en même temps et pour les deux autres années qui suivent constituer une D.C.R.

Par exemple, la SA UNION décide de constituer une réserve d'investissement pour un montant de 20 000€ pour l'exercice d'imposition 2015, elle ne peut donc pas appliquer la D.C.R. ni en 2015, 2016 et 2017.⁹⁷

Pour l'exercice d'imposition 2019, ce choix ne sera plus disponible parce que la réserve d'investissement a été supprimée.

⁹⁶ Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 491.

⁹⁷ Exemple inspiré de Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 492.

2.2 La société doit choisir entre la déduction pour investissement et la déduction pour capital à risque :

La société préférant réaliser une D.P.I pour une période allant de 2015 à 2018, ne peut pour la même période taxable constituer une D.C.R.

3. Détermination du capital à risque

La détermination du capital à risque dépend, que ce soit avant ou après la réforme de l'impôt des sociétés, **du capital propre**.

Nous l'obtenons de la manière suivante :

Capital propre = capital libéré + primes d'émission + plus-values de réévaluation + toutes les réserves + bénéfices/pertes reportés + subsides en capital.

3.1 Méthode de détermination du capital à risque **avant** la réforme de l'impôt des sociétés

Avant la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc, le capital à risque s'obtenait à partir **du capital propre en fin d'année passée**.

Une fois le montant du capital propre en fin d'année obtenu, il faut soustraire les éléments suivants⁹⁸ :

⁹⁸ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 494.

Capital propre en fin d'année
— Valeur fiscale nette des actions ou parts, immobilisations financières
— Actifs dépassant déraisonnablement les besoins professionnels
— Valeur comptable nette des actifs non productifs ⁹⁹
— Montant de la partie professionnelle des « sociétés-villas » utilisé par des dirigeants d'entreprise
— (Plus-values de réévaluation + subsides en capital + crédits d'impôt en recherche et développement)
= Capital à risque

Remarque :

Dans le calcul pour déterminer la capital à risque, **il est important de prendre en compte les variations en cours de période imposable.** *« Ces variations sont calculées en moyenne pondérée, elles sont censées prendre cours le premier jour du mois civil qui suit la variation. La variation est multipliée par le nombre de mois civils restant à courir et divisée par le nombre total de mois civils de la période imposable. »*¹⁰⁰

¹⁰¹ Par exemple, la SA UNION possède un capital propre de 182 000€ pour l'exercice d'imposition 2017. Le 19 mars 2016, la société vend des actions pour 15 000€. La valorisation est donc de :

$$15\,000 \times \frac{9 \text{ (D'avril à décembre)}}{3+19/30 \text{ (=3,633)}} = 37\,159,37\text{€}$$

⁹⁹ Actifs ne produisant pas des revenus périodiques, actifs détenus à titre de placements, titres dont les revenus sont capitalisés, inspiré de Chambre des Représentants de Belgique., 2005, « Document Parlementaire - Proposition de loi instaurant une déduction fiscale pour capital à risque », n°51/1778/001, p.14.

¹⁰⁰ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 501-502.

¹⁰¹ Exemple inspiré de Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 501-502.

3.2 Méthode de détermination du capital à risque **après** la réforme de l'impôt des sociétés

A partir de l'exercice d'imposition 2019, le capital à risque à prendre en compte est de 20% de la différence entre :

- « *le montant des capitaux propres de la société à la fin de la période imposable.*
- *le montant des capitaux propres de la société à la fin de la cinquième période imposable précédente (31 décembre 2013 → 31 décembre 2018). Si la société a été créée avant les cinq années demandées, le montant des capitaux s'élèvera à zéro. »*¹⁰²

Une fois la différence calculée, il faut soustraire à ce montant les cinq mêmes éléments que ceux prévus avant la réforme de l'impôt des sociétés.

4. Détermination du taux de la déduction du capital à risque

La D.C.R. s'obtient en multipliant le capital à risque par un taux¹⁰³ déterminé chaque année.

Le taux varie chaque année mais n'augmente ou ne diminue jamais de plus d'un 1%. Il ne peut jamais dépasser 3%.

« Le taux pour l'exercice d'imposition 2017 était de 1,131%, celui de 2018 était de 0,237% et pour l'exercice d'imposition 2019 le taux pour la D.C.R. est de 0,746%. »¹⁰⁴

¹⁰² Dart. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 504-505.

¹⁰³ *Le taux de la D.C.R. est égal à la moyenne des indices de référence relative aux obligations linéaires 10 ans des mois de juillet, août et septembre. Ces indices sont publiés par le Fonds des rentes (article 9, § 1^{er} de la loi du 4 août 1992 sur les crédits hypothécaires)*, inspiré de Dart. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 513.

¹⁰⁴ Dart. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 513.

5. Exemple récapitulatif avant et après la réforme de l'impôt des sociétés¹⁰⁵

5.1 Exemple récapitulatif **avant** la réforme de l'impôt des sociétés

La SA UNION possède au 31 décembre 2017 :

- des capitaux pour 60 000€ ;
- des plus-values pour réévaluation de 25 000€ ;
- des réserves disponibles de 10 000€ ;
- des bénéfices reportés de 22 000€ ;
- des actions ou parts de 5 000€ ;
- des actifs non productifs de 8 000€.

La SA UNION augmente son capital de 13 000€ le 21 janvier 2017.

Le capital à risque se calcule comme suit :

Capital propre en fin d'année	60 000 + 25 000 + 10 000 + 22 000 = 117 000€
— Valeur fiscale nette des actions ou parts, immobilisations financières	5 000€
— Actifs dépassant déraisonnablement les besoins professionnels	—
— Valeur comptable nette des actifs non productifs	8 000€
— Montant de la partie professionnelle des « sociétés-villas » utilisé par des dirigeants d'entreprise	—
— (Plus-values de réévaluation + subsides en capital + crédits d'impôt en recherche et développement)	—

¹⁰⁵ Exemple inspiré de Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 514-516.

+ Variation positive	$13\,000 \times \frac{11}{12} = 11\,916,67\text{€}$
Capital à risque	$117\,000 - 5\,000 - 8\,000 + 11\,916,67 = \mathbf{115\,916,67\text{€}}$

Pour l'exercice d'imposition 2018, la déduction pour capital à risque est de 274,73€ (115 916,67 X 0,237%).

5.2 Exemple récapitulatif **après** la réforme de l'impôt des sociétés

Pour l'exercice d'imposition 2019, nous reprenons les mêmes montants que l'exemple ci-dessus.

Nous devons remonter 5 ans en arrière pour déterminer la déduction pour capital à risque donc à l'exercice d'imposition 2014, soit les revenus 2013.

La SA UNION possède au 31 décembre 2013 :

- des capitaux pour 30 000€ ;
- des plus-values pour réévaluation de 20 000€ ;
- des réserves disponibles de 8 000€ ;
- des bénéfices reportés de 17 000€ ;
- des actions ou parts de 3 000€ ;
- des actifs non productifs de 8 000€.

Le capital à risque pour l'exercice d'imposition 2019 est le suivant :

	31/12/2013	31/12/2018
Capital propre en fin d'année	30 000 + 20 000 + 8 000 + 17 000 = 75 000€	60 000 + 25 000 + 10 000 + 22 000 = 117 000€
— Valeur fiscale nette des actions ou parts, immobilisations financières	3 000€	5 000€
— Actifs dépassant déraisonnablement les besoins professionnels	—	—
— Valeur comptable nette des actifs non productifs	8 000€	8 000€
— Montant de la partie professionnelle des « sociétés-villas » utilisé par des dirigeants d'entreprise	—	—
— (Plus-values de réévaluation + subsides en capital + crédits d'impôt en recherche et développement)	—	—
Total des corrections	11 000€	13 000€
+ Variation positive	0€	$13\,000 \times \frac{11}{12} = 11\,916,67€$
Capital à risque	75 000 – 11 000 = 64 000€	117 000 – 13 000 + 11 916,67 = 115 916,67€
Différence entre les deux exercices	51 916,67€	
20% de la différence	10 383,33€	

Pour l'exercice d'imposition 2019, la déduction pour capital à risque est de 77,46€ (10 383,33 X 0,746%).

#9. DÉDUCTION DES TRANSFERTS INTRA-GROUPE

Suite à la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc (remplacée par la loi du 30 juillet 2018 appelée « réparation de cette loi »), une nouvelle déduction a été créée, elle s'appelle « déduction des transferts intra-groupe ».

La déduction des transferts intra-groupe sera mise en application à partir de l'exercice d'imposition 2020 (rattaché à un exercice comptable commençant le 01 janvier 2019 et se clôturant le 31 décembre 2019).

La déduction des transferts intra-groupe se trouve à la huitième opération des déductions.

1. Principe

« La nouvelle déduction de transferts intra-groupe permet ainsi le glissement des bénéfices entre les entités d'un même groupe , à certaines conditions et doit permettre aux groupes de sociétés d'assurer une correcte compensation entre les bénéfices réalisés par certaines entités au sein du groupe et les pertes subies par d'autres entités »¹⁰⁶.

En d'autres mots, cette déduction permet, pour les entreprises faisant parties d'un même groupe, de compenser, sous certaines conditions, une base taxable négative d'une des entreprises, pour une période imposable déterminée, par une base taxable positive d'une des autres sociétés, pour cette même période imposable.

Pour que la déduction de transferts intra-groupe soit valable, il faut que les deux sociétés/parties signent une Convention de transferts intra-groupe concernant **un même exercice d'imposition**.

¹⁰⁶ Chambre des Représentants de Belgique., 2018, « Document Parlementaire - Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus », n°54/3147/001, p. 29.

2. La Convention de transferts intra-groupe

Selon l'article 205/5, §2, al 1^{er}, al 3 et al 6, nouveau du C.I.R., « la Convention de transferts intra-groupe doit indiquer :

- *le montant du transfert entre les deux parties ;*
- *l'exercice d'imposition pour lequel la déduction de transferts intra-groupe se rapporte. Cela doit concerner le même exercice d'imposition pour chacune des parties. S'il s'agit d'un exercice d'imposition différent pour « la contribuable » et pour la société résidente, la Convention n'est pas valable. Par conséquent, la déduction de transferts intra-groupe ne peut pas être appliquée ;*
- *le nom de la société « contribuable » et le nom de la société résidente liée et éligible. »*

2.1 Les parties concluant la Convention de transferts intra-groupe

La société, qui distribue une partie de sa base imposable à la société ayant une base taxable négative, est appelée « **la contribuable** ».

Par conséquent, la société qui reçoit une partie du montant de la base taxable de « la contribuable » et donc, possède une base imposable négative, est appelée « **société résidente** ».

« Une société résidente doit être à la fois **liée** à « la contribuable » et à la fois **éligible** »¹⁰⁷.

Pour qu'une société soit liée à « la contribuable », « *elle doit respecter au moins **une des trois conditions** ci-dessous* (art 205/5, §2, al 6 nouveau du C.I.R.) :

- *la société résidente doit détenir des parts directes à hauteur de 90% dans le capital de « la contribuable » ;*

¹⁰⁷ Schotte C., (2019), *La déduction de transferts intra-groupe*, cours à la FUCAM, Mons, p. 2.

- *le capital de la société résidente est détenu par « la contribuable » à hauteur de 90% ;*
- *le capital de la société résidente est détenu par une autre société résidente ou étrangère à hauteur de 90% et que cette même société détienne des parts à hauteur de 90% dans le capital de « la contribuable » ».*¹⁰⁸

« Pour synthétiser cet alinéa 6 nouveau de l'article 205/5, §2 du C.I.R., les sociétés visées par la déduction des transferts intra-groupe sont les sociétés-mères, les sociétés-filles et les sociétés-sœurs. »¹⁰⁹

L'article 205/7, §2, al 7, nouveau du C.I.R. précise que par sociétés étrangères sont entendues les sociétés installées dans un Etat membre de l'E.E.E.¹¹⁰.

Selon l'article 205/5, §2, al 3 nouveau du C.I.R., « *la société résidente doit être éligible* ». Cela signifie que la société résidente et « la contribuable » doivent avoir **un lien pendant 5 années d'affilée et sans interruption**. Pour être plus précise, le lien qui existe entre les deux sociétés doit être au minimum de quatre ans et doit entamer la cinquième année pour obtenir la déduction des transferts intra-groupe.

Par exemple, étant donné que la déduction de transferts intra-groupe entre en vigueur pour l'exercice d'imposition 2020 (période imposable 2019), le lien existant entre les deux parties signant la Convention, doit avoir commencé pour l'exercice d'imposition 2016, et plus précisément le 01/01/2016 et continuer jusqu'au 01/01/2021 inclus pour éviter une correction de la déduction.

¹⁰⁹ Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, p. 85.

¹¹⁰ E.E.E. = Espace économique européen.

2.2 Les sociétés résidentes exclues à la Convention des transferts intra-groupe

Selon l'article 205/5, §2, al 8 nouveau du C.I.R., certaines sociétés résidentes ne peuvent pas appliquer la déduction de transfert intra-groupe et par conséquent, elles ne peuvent pas signer la Convention. Les différentes sociétés exclues sont :

- « une société qui met un bien immobilier ou d'autres droits à la disposition d'une ou plusieurs personnes physiques qui exercent dans la société diverses fonctions comme gérant, administrateur, liquidateur, dirigeant de gestion journalière, dirigeant (d'ordre commercial, financier ou technique). La société qui met également un bien à disposition du conjoint ou des enfants de ces personnes si et seulement si ces personnes ou leur conjoint ont la jouissance légale des revenus de ces enfants ;
- une société d'investissement visée à l'article 185bis du C.I.R. Les sociétés d'investissement non visées par cet article, peuvent appliquer la déduction de transfert intra-groupe ;
- une société de navigation maritime qui doit être taxée sur base de tonnage ;
- une société enregistrée comme commerçant en diamants qui est imposée « au régime diamant » ;
- une société qui est imposée forfaitairement sur les bénéfices de la période imposable en cas de retard ou d'absence de déclaration. »

2.3 Caractéristiques de la Convention de transferts intra-groupe

La Convention de transferts intra-groupe doit également mentionner, selon les articles 205/5, §3, al 3 et al 4, nouveau du C.I.R., deux conditions.

Premièrement, la société résidente liée et éligible, c'-à-d la société ayant une base imposable négative, est obligée d'indiquer à la rubrique « bénéfices de la période imposable » sur sa déclaration fiscale, le montant qu'elle a reçu de la « contribuable ».

Deuxièmement, « la contribuable » est obligée de verser à la société résidente liée et éligible, « une indemnité égale à l'impôt des sociétés qui serait due si le montant du transfert repris dans la Convention n'était pas porté en déduction de ses bénéfices de la p.i., rattachée à l'exercice d'imposition auquel se rapporte la Convention ». ¹¹¹

Si et seulement si, ces **deux conditions sont respectées** et clairement indiquées dans la convention, alors la déduction de transferts intra-groupe peut être appliquée par « la contribuable ».

Remarque :

La loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc ne mentionne pas clairement quand « la contribuable » doit verser l'indemnité à la société déficitaire.

« Elle peut la verser pour la période imposable suivante de celle indiquée dans la Convention. Cependant, « la contribuable » doit rattacher la preuve de paiement à la déclaration fiscale correspondante où la déduction apparaîtra ». ¹¹²

3. Déclaration fiscale

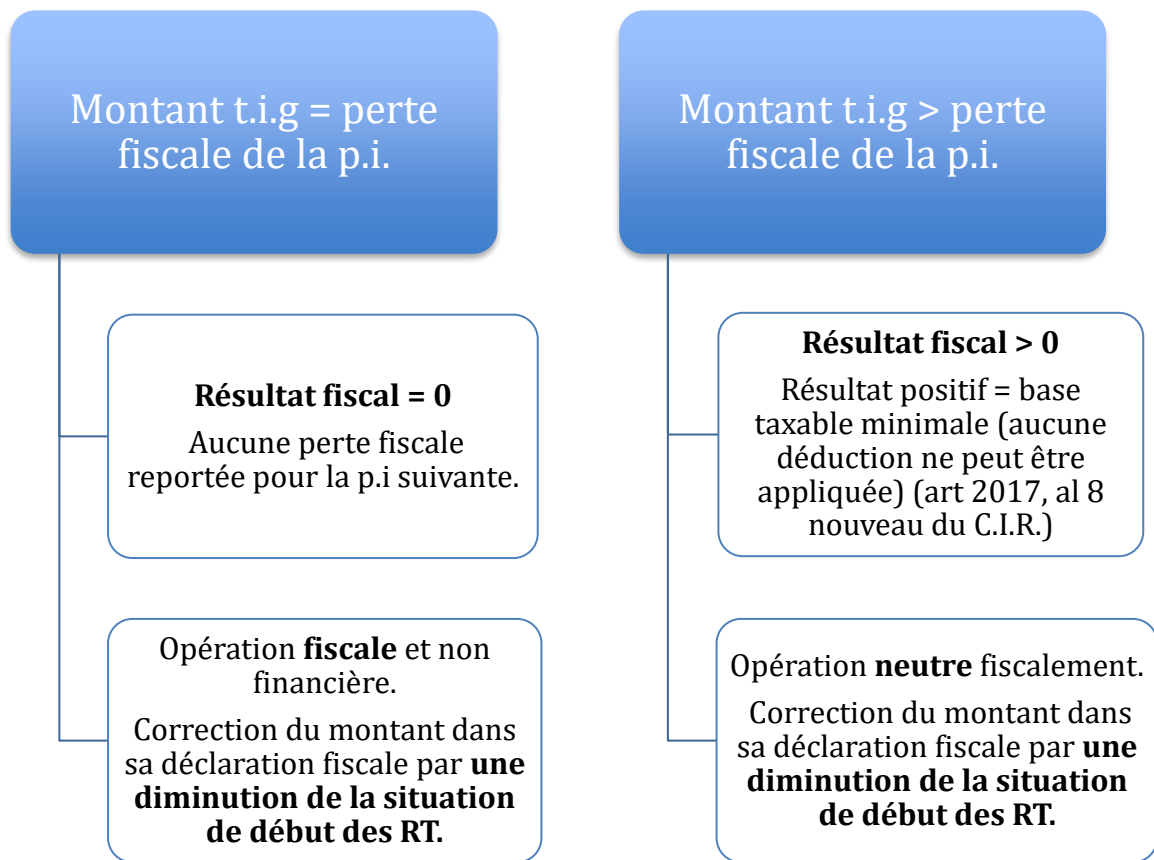
3.1 Déclaration fiscale de la société résidente liée et éligible

Comme expliqué ci-dessus, « la société déficitaire a promis, en signant la Convention, d'indiquer le montant reçu du transferts intra-groupe (ci-après : t.i.g.) dans la rubrique « bénéfices imposables » pour la même période imposable que celle mentionnée dans la Convention » (art 185, §4, al 1^{er}, nouveau du C.I.R.).

¹¹¹ Schotte C., (2019), *La déduction de transferts intra-groupe*, cours à la FUCAM, Mons, p. 6.

¹¹² Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001, p. 87.

Il existe deux situations différentes pour compléter la déclaration fiscale liée à l'exercice d'imposition auquel se rapporte la Convention de transferts intra-groupe :



113

L'année qui suit, c.-à-d. la période imposable suivante de celle où la société reçoit le transfert intra-groupe, la société déficitaire reçoit une indemnité de la part de « la contribuable ». Cette indemnité a pour but que l'opération de déduction soit neutre fiscalement.

Il y aura lieu de faire une correction dans la déclaration fiscale liée à la p.i. recevant l'indemnité par une majoration de la situation de début des RT.¹¹⁴

¹¹³ Schotte C., (2019), *La déduction de transferts intra-groupe*, cours à la FUCAM, Mons, pp. 7-8.

¹¹⁴ Schotte C., (2019), *La déduction de transferts intra-groupe*, cours à la FUCAM, Mons, p. 8.

3.2 Déclaration fiscale de « la contribuable »

« La contribuable » peut déduire le montant qu'elle a versé à la société résidente liée et éligible dans le cas d'un transfert intra-groupe pour un exercice d'imposition se rattachant à la période imposable indiquée dans la Convention de transferts intra-groupe. « La contribuable » pourra déduire ce montant à la huitième opération (transfert intra-groupe), si le bénéfice imposable est positif après la déduction pour investissement (7^{ème} opération).

Pour bénéficier de cette déduction, comme dit précédemment, « la contribuable » doit joindre une preuve du versement du bénéfice imposable à l'autre société résidente mais elle doit également joindre une note explicative de son avantage en réalisant la déduction transferts intra-groupe. (Art 205/5, §5, nouveau du C.I.R.).

« La somme versée (l'indemnité) à la société déficitaire par « la contribuable » est une charge comptable. Celle-ci est, donc, considérée comme une dépense non admise pour l'année dans laquelle le paiement a eu lieu » (Art. 198, §1^{er}, 16°, nouveau du C.I.R.).

4. Exemple¹¹⁵

La SA UNION et la SA ENSEMBLE sont des sociétés liées. En effet, la SA UNION (société-mère) détient 95% du capital de la SA ENSEMBLE (société-fille).

Elles tiennent toutes les deux, leur exercice comptable par année civile.

Pour la période imposable 2019, soit l'exercice d'imposition 2020, la SA ENSEMBLE remarque qu'elle a un résultat négatif de 50.000€.

Le détail de la première opération pour la SA ENSEMBLE est :

- | | |
|-----------------------|--------------|
| - mouvement des RT : | - 80. 000€ ; |
| - montant des D.N.A : | + 30.000€. |

¹¹⁵ Exemple inspiré de Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 552-553.

La SA UNION, quant à elle, possède un résultat positif de 110.000€ pour la même période imposable.

Les deux sociétés se mettent d'accord et signent une Convention de transferts intra-groupe. Celles-ci ont décidé que la société-mère aidera la SA ENSEMBLE en lui transférant 50.000€ pour la période imposable 2019. En échange, la société-fille indique le montant reçu du transfert intra-groupe dans le bénéfice de la période imposable 2019.

Cependant, la SA UNION doit verser pour la période imposable 2020, une compensation d'un montant de 12.500€ ($50\,000 \times 25\%$) à la SA ENSEMBLE pour assurer la neutralité de l'opération.

La déclaration fiscale pour l'exercice d'imposition 2020, soit la période imposable 2019, de la SA ENSEMBLE est la suivante :

1^{re} opération	Situation au début de la p.i. au 01/01/2019	Situation à la fin de la p.i. au 31/12/2019
Bénéfice ou perte reporté(e)	0	– 80.000
Diminution de la situation au début des réserves	50.000	/
Total	– 50.000	– 80.000
Mouvement de la p.i.	/	– 30.000
D.N.A	/	30.000
Résultat fiscal	/	0

La SA ENSEMBLE possède un résultat fiscal nul grâce à la compensation du transferts intra-groupe. Par conséquent, elle ne devra reporté aucune perte pour l'exercice suivant.

La déclaration fiscale pour l'exercice d'imposition 2020, soit la période imposable 2019, de la SA UNION est la suivante :

Résultat fiscal	110.000
Déduction transfert intra-groupe	– 50.000
Base imposable	60.000

Pour la période imposable 2020, donc l'exercice d'imposition 2021, la SA UNION devra verser 12.500€ d'indemnité à la SA ENSEMBLE.

- dans la déclaration fiscale de la SA UNION, elle sera considérée comme une D.N.A ;
- dans la déclaration fiscale de la SA ENSEMBLE, elle sera considérée comme un bénéfice à reprendre en majoration de la situation au début des RT.

5. Efficacité et limites de cette nouvelle déduction

Nous pouvons constater, que la déduction de transferts intra-groupe ne peut pas être appliquée par toutes les sociétés. En effet, seules les sociétés liées peuvent avoir la chance de l'utiliser. Cela semble donc intéressant pour les sociétés belges et multinationales car cette déduction, pousse non seulement les sociétés belges à rester et à se développer en Belgique, mais elle peut attirer les sociétés étrangères de l'Etat membre de l'E.E.E à s'implémenter en Belgique.

Cependant, la déduction de transferts intra-groupe comporte quelques limites pour les sociétés liées entre elles :

- la relation entre ces sociétés doit durer au minimum 5 ans sans interruption ;
- 90% du capital doit être détenu par les sociétés résidentes et liées.

Cela signifie, que même certaines sociétés liées n'ont pas le droit d'appliquer cette déduction.

Section 6 : Le régime fiscal des plus-values

#10. SUPPRESSION DE LA TAXATION DISTINCTE DES PLUS-VALUES SUR LES ACTIONS POUR LES GRANDES ENTREPRISES.

1. Définition de plus-values

« Une plus-value sur action est la différence positive entre le montant de l'achat de l'action et celui de sa vente ¹¹⁶ » :

$\text{Prix de vente} - \text{Prix d'achat} = \text{Plus-value}$
--

Cela signifie que si une société a acheté des actions pour 100 000€ et qu'elle décide de les revendre selon le cours de la bourse pour un montant de 110 000€, la société réalise une plus-value de 10 000€.

Ces plus-values sont imposées depuis toujours mais **une différence** existe entre les grandes sociétés et les petites sociétés. En effet, avant la réforme de l'impôt des sociétés de décembre 2017, les grandes sociétés **étaient taxées en plus** du taux prévu, de l'imposition de **0,412%** alors que les petites ne l'étaient pas. Cette imposition supplémentaire créait une base imposable minimale.

Depuis l'exercice d'imposition 2019, **la taxe** de 0,412% a été **supprimée** pour les grandes sociétés.

Cette modification est expliquée dans l'article 55, 5° de la loi du 25 décembre 2017.

¹¹⁶ <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/22711-plus-value-definition> (16 août 2019 à 11h27).

2. Exemple :

La SA UNION possède des actions et a réalisé une plus-value sur ces actions pour un montant de 8 000€. En effet, elles avaient été achetées à 102 000€, il y a 15 ans et la SA UNION les a revendues pour 110 000€ parce qu'elles ont pris de la valeur.

Si la société UNION avait réalisé sa plus-value pour l'exercice d'imposition 2018, elle aurait été taxée de 32,96€ soit $(8\,000 \times 0,412\%)$ et ensuite elle aurait été imposée à un taux de 33,99%.

Par contre, si la SA UNION avait réalisé sa plus-value pour l'exercice d'imposition 2019, celle-ci serait seulement imposée à un taux de 29,58%.

#11. ALIGNEMENT DES CONDITIONS D'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS OU PARTS ET DES CONDITIONS DES R.D.T.

L'alignement des conditions et le taux réduit sur les plus-values sont expliqués dans les articles 24, 54 et 55 de la loi du 27 décembre 2017 sur la réforme de l'I.Soc.

1. Conditions d'exonération avant la réforme de l'impôt des sociétés en décembre 2017

Avant la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, il fallait que deux conditions soient respectées pour que les plus-values sur actions ou parts soient exonérées :

1.1 Condition de taxation :

La société qui distribue ses actions ou parts doit être soumise au même impôt ou à un impôt similaire que la société qui les reçoit.

1.2 Condition de durée de détention :

La société ne peut pas donner, ni revendre ses actions ou parts détenus en pleine propriété, avant un an au minimum.

2. Conditions d'exonération après la réforme de l'impôt des sociétés en décembre 2017

Depuis la loi du 25 décembre 2017, l'exonération ne sera accordée que si les plus-values respectent les conditions prévues pour les R.D.T. c'est-à-d trois conditions expliquées ci-dessus:

- condition de taxation en amont ;
- condition de permanence ;
- condition de participation minimale.

« Ces conditions ont été mises en place pour éviter que les sociétés convertissent leurs dividendes en plus-values d'actions ou parts. »¹¹⁷

#12. TAUX RÉDUITS POUR CERTAINES PLUS-VALUES

Il existe deux phases pour réduire le taux des plus-values suite à la réforme de l'impôt des sociétés :

- première phase commençant à l'exercice d'imposition 2019 ;
- deuxième phase commençant à l'exercice d'imposition 2021

1. Phase 1 : Réduction du taux d'exonération pour l'exercice d'imposition 2019

Comme expliqué précédemment, à partir de l'exercice d'imposition 2019, le taux réduit des plus-values est applicable uniquement si les trois conditions de R.D.T. sont respectées.

¹¹⁷ SPF Finance, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés », P 9.

Si elles ne les respectent pas, les plus-values d'actions ou parts seront taxées aux taux le plus haut c.-à-d. à un taux d'imposition de 29,58%.

2. Phase 2 : Réduction du taux d'exonération pour l'exercice d'imposition 2021

A partir de l'exercice d'imposition 2021, les plus-values d'actions ou parts seront soumises à un taux réduit d'exonération même si les conditions des R.D.T. ne sont pas respectées en supprimant la contribution complémentaire de crise¹¹⁸ (ci-après : C.C.C). Elles seront soumises à un taux de 25%.

Cette suppression de C.C.C est expliquée dans l'article 83 de la loi du 25 décembre 2017.

¹¹⁸ Contribution complémentaire de crise : « *contribution ou pourcentage de l'impôt dû à l'Etat, qui est dû en plus, et qui a la nature d'un impôt* », inspiré de http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=11&id=562 (07 avril 2019 à 11h36).

3. Tableau comparant le taux d'exonération des plus-values pour l'ancien régime et pour les deux nouveaux régimes¹¹⁹

Conditions d'exonération de l'ancien régime	Taux d'application jusqu'à l'exercice d'imposition 2018	Conditions d'exonération du nouveau régime	Taux d'application pour la première phase à partir de l'exercice d'imposition 2019	Taux d'application pour la seconde phase à partir de l'exercice d'imposition 2021
Durée de détention inférieure à 1 an et condition de taxation respectée	25,75% (taux distinct)	Durée de détention inférieure à 1 an et conditions de taxation et de participation respectées	<ul style="list-style-type: none"> • 25,50% • 20,40% pour les petites sociétés possédant une base imposable inférieure à 100 000€ 	<ul style="list-style-type: none"> • 25% • 20% pour les petites sociétés possédant une base imposable inférieure à 100 000€
Durée de détention supérieure ou égale à 1 an et condition de taxation respectée	<ul style="list-style-type: none"> • 0,412% pour les grandes entreprises • 0% pour les PME 	Durée de détention supérieure ou égale à 1 an et conditions de taxation et de participation respectées	0% pour tous types de sociétés	0% pour tous types de sociétés
Durée de détention inférieure à 1 an et condition de taxation non respectée	<ul style="list-style-type: none"> • 33,99% pour les grandes entreprises • Taux réduit progressif pour les PME 	Durée de détention inférieure à 1 an et conditions de taxation ou de participation non respectées	<ul style="list-style-type: none"> • 29,58% pour les grandes entreprises • 20,40% pour les PME possédant une base imposable inférieure à 100 000€ 	<ul style="list-style-type: none"> • 25% pour les grandes entreprises • 20% pour les PME possédant une base imposable inférieure à 100 000€
Durée de détention supérieure ou égale à 1 an et condition de taxation non respectée	<ul style="list-style-type: none"> • 33,99% pour les grandes entreprises • Taux réduit progressif pour les PME 	Durée de détention supérieure ou égale à 1 an et conditions de taxation et de participation non respectées	<ul style="list-style-type: none"> • 29,58% pour les grandes entreprises • 20,40% pour les PME possédant une base imposable inférieure à 100 000€ 	<ul style="list-style-type: none"> • 25% pour les grandes entreprises • 20% pour les PME possédant une base imposable inférieure à 100 000€

¹¹⁹ Tableau inspiré de SPF Finance, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés », pp. 9-10.

Section 7 : Le calcul de l'impôt

#13. LE NOUVEAU TAUX D'IMPOSITION

Le principal changement de la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés porte sur le taux d'imposition. En effet, l'Etat a mis en place ce changement pour améliorer l'attractivité du pays. Comme expliqué précédemment, la Belgique possédait un taux d'impôt très élevé par rapport à d'autres pays européens, 33,99%.

Pour cette raison, l'Etat a décidé de diminuer le taux d'imposition en deux temps :

- pour l'exercice d'imposition 2019 ;
- pour l'exercice d'imposition 2021.

1. Principe

« Tous bénéfices récoltés par des sociétés belges ou des sociétés possédant des ES en Belgique et n'ayant signé aucune C.D.P.I sont soumis à l'impôt des sociétés belges. »¹²⁰

Le taux d'imposition se calcule à partir de la base imposable positive résultant des différentes opérations précédentes, soit :

- 9 opérations pour l'exercice d'imposition 2018 ;
- 13 opérations pour l'exercice d'imposition 2019 ;
- 14 opérations à partir de l'exercice d'imposition 2020.

En Belgique, il existe deux sortes de taux :

- **le taux de base** pour tous types de sociétés ;
- **le taux réduit progressif** pour uniquement les petites moyennes entreprises (ci-après : PME).

¹²⁰ Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 559.

2. Taux de base

2.1 Évolution du taux de base

Depuis quatorze ans, le taux de l'impôt des sociétés n'a subi aucune modification, celui-ci est resté, depuis **2003, à 33% majoré de 3% de contribution complémentaire de crise.**

« A partir de l'exercice d'imposition 2019, le taux d'imposition change, celui-ci s'élève à 29% majoré de 2% de C.C.C » (article 463 bis modifié du C.I.R.).

« Pour l'exercice d'imposition 2021, l'état a encore prévu de diminuer le taux d'imposition en le baissant jusqu'à 25% (article 215, al.1^{er} modifié du C.I.R.) et en supprimant la C.C.C. ».

Tableau récapitulatif des différents taux d'imposition :

Exercices d'imposition	Taux d'imposition
2018	33,99%
2019	29,58%
2021	25%

2.2 Exemple

La SA UNION est une société résidente en Belgique et donc, est soumise à l'impôt des sociétés belge. Après déduction de toutes les opérations, la société obtient une base imposable positive de 153 840€. Elle obtient ce montant pour l'exercice d'imposition 2018, 2019 et 2021.

La SA UNION devra donc payer un impôt de :

Exercices d'imposition	Taux d'imposition	Montant de l'impôt
2018	33,99%	$153\,840 \times 33,99\% = 52\,290,22\text{€}$
2019	29,58%	$153\,840 \times 29,58\% = 45\,505,87\text{€}$
2021	25%	$153\,840 \times 25\% = 38\,460,00\text{€}$

Cet exemple montre que la SA UNION paiera pour une même base taxable 6 784,35€ de moins après une année et 13 830,22€ de moins après trois ans.

3. Taux réduit progressif

Étant donné que mon mémoire porte sur la réforme de l'impôt des sociétés mais **exclusivement sur celle des grandes sociétés**, nous expliquerons brièvement ce point.

3.1 Conditions d'application

Pour obtenir le droit d'utiliser le taux progressif, les sociétés doivent respecter plusieurs conditions. « Depuis la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, une des conditions a été modifiée, une autre, supprimée et une nouvelle a été créée. »¹²¹

En effet, **jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus**, la base imposable ne pouvait pas dépasser 322 500€, étant la limite de la dernière tranche d'imposition.

¹²¹ Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 3.

De plus, selon l'article 215 al. 3 du C.I.R., « *sept sociétés ne peuvent pas bénéficier du taux progressif* :

- *les sociétés financières*
- *les sociétés filles d'autres sociétés ;*
- *les sociétés qui distribuent des dividendes excédant 13% de leur capital libéré ;*
- *les sociétés qui n'allouent pas à leurs dirigeants non-salariés une rémunération suffisante (36 000€) ;*
- *les sociétés d'investissement ;*
- *les sociétés immobilières réglementées ;*
- *les organismes de financement de pensions. »*

A partir de l'exercice d'imposition 2019, « une nouvelle condition d'application a été créée : la société doit être considérée comme une petite société selon l'article 15, §§ 1 à 6 nouveau du C.Soc et article 1.24 du CSA. »¹²² Il n'existe plus de base taxable maximale pour utiliser ce taux.

Finalement, selon l'article 215 al.3 modifié du C.I.R., « *six sociétés ne peuvent pas bénéficier du taux progressif* :

- *les sociétés financières ;*
- *les sociétés filles d'autres sociétés ;*
- *les sociétés qui n'allouent pas à leurs dirigeants non-salariés une rémunération suffisante (45 000€) ;*
- *les sociétés d'investissement ;*
- *les sociétés immobilières réglementées ;*
- *les organismes de financement de pensions. »*

¹²² Darté. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p 567.

3.2 Évolution des taux réduits progressifs¹²³

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018, les tranches de la base imposable et les différents taux de l'impôt étaient les suivants :

Tranches de la base imposable	Taux d'imposition
De 0 à 25 000€	$24,25\% + (24,25\% \times 3\%) = 24,9775\%$
De 25 000 à 90 000€	$31\% + (31\% \times 3\%) = 31,93\%$
De 90 000 à 322 500€	$34,50\% + (34,50\% \times 3\%) = 35,535\%$

A partir de l'exercice d'imposition 2019, selon l'art. 54 de la loi du 25 décembre 2017, il n'existe plus qu'une tranche de base imposable et un taux réduit :

Tranches de la base imposable	Taux d'imposition 2019 et 2020	Taux d'imposition 2021
De 0 à 100 000€	$20\% + (20\% \times 2\%) = 20,4\%$	20%
Plus de 100 000€	29,58%	25%

#14. ADAPTATION DES MODALITES DE MAJORATION EN CAS DE VERSEMENTS ANTICIPES INSUFFISANTS

Les sociétés ont la possibilité de réaliser des versements anticipés pour chaque trimestre de l'année civile. Ces versements sont une anticipation sur l'impôt réellement dû et si les sociétés n'en versent pas suffisamment, elles devront payer une majoration.

Depuis la réforme de l'impôt des sociétés, ces majorations ont subi des augmentations. C'est ce que nous allons vous expliquer dans ce point.

¹²³ Les tableaux sont inspirés de Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 560 et p 567.

1. Principe

Les versements anticipés (ci-après : VA) sont **des paiements réalisés à l'avance pour anticiper le montant de l'impôt** dont les sociétés sont redevables à chaque exercice d'imposition. Ces VA sont au nombre de quatre et doivent être réalisés respectivement au plus tard, pour le :

- 10 avril ;
- 10 juillet ;
- 10 octobre ;
- 20 décembre.

Cependant, l'Etat a prévu pour les entreprises qui ne versent pas suffisamment de VA ou qui n'en versent pas du tout, **des majorations et celles-ci ont subi quelques modifications suite à la réforme de l'impôt des sociétés** (article 11 de la loi du 30 juillet 2018 sur la réparation de la loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés). Si le montant total des quatre VA est inférieur à celui de l'impôt dû, la société devra payer une majoration sur la différence. Par contre si l'addition des montants des quatre VA est supérieure au montant de l'impôt dû, la société ne sera pas remboursée du surplus.

2. Méthode de calcul des majorations

Que ce soit pour l'exercice d'imposition 2018 ou celui de 2019, aucun changement concernant la méthode de calcul pour les majorations n'a été réalisé.

En effet, le montant de la majoration s'obtient en 3 étapes différentes¹²⁴ :

- **la première étape concerne la majoration globale**, elle s'obtient de la manière suivante :

Base imposable X taux d'imposition = Montant de l'I.Soc

Montant de l'I.Soc – (crédits d'impôts + précompte mobilier + quotité forfaitaire d'impôt étranger) = Base de calcul

Base de calcul X (2,25 X taux de référence) = **Majoration globale**

- **la deuxième étape est liée aux VA que la société a effectués**. Pour chaque VA, il faut les multiplier par le taux de bonification correspondant et ensuite additionner le tout :

(VA du 10 mars X le taux de bonification liée à celui du 10 mars) + (VA du 10 juillet X le taux de bonification liée à celui du 10 juillet) + (VA du 10 octobre X le taux de bonification liée à celui du 10 octobre) + (VA du 20 décembre X le taux de bonification liée à celui du décembre) = **Ensemble des VA réalisés**

- **la troisième étape calcule la majoration effective**. Elle permet de vérifier si la société a versé assez de VA durant l'année civile. Elle s'obtient de la façon suivante :

Majoration globale — Ensemble des VA réalisés = Majoration effective

Si la différence entre la majoration globale et l'ensemble des VA réalisés est positive, la société doit payer le montant de la majoration obtenu. Cependant, il existe une exception que nous expliquerons ci-dessous.

¹²⁴ La méthode de calcul des majorations est inspirée de Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019*, « Calcul de l'impôt des sociétés », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 16-17.

Remarques :

La loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés n' a pas modifié la méthode de calcul de la majoration effective mais plutôt les rubriques suivantes :

- **le taux de référence** : il change chaque année, il est fixé selon l'article 161 du C.I.R.
« Cependant, il arrivait que le taux soit égal à zéro, ce qui ne convenait pas (par exemple pour l'exercice d'imposition 2017), alors la loi programme II du 03 août 2016 a changé l'article 161 du C.I.R. en imposant un taux minimum d'1% à partir de l'exercice d'imposition 2018 ».¹²⁵ L'article 57,1° de la loi du 25/12/2017 a modifié l'article 218 du C.I.R. en imposant **un taux de référence minimum égal à 3%** à partir de l'exercice d'imposition 2019 (article 218, §1^{er}, al 2 du C.I.R.) ;
- **les taux de bonification** : ils changent également chaque année et sont indiqués au moniteur belge :

VA	Exercice d'imposition 2018	Exercice d'imposition 2019
1er VA du 10 mars	3%	9%
2ème VA du 10 juillet	2,5%	7,5%
3ème VA du 10 octobre	2%	6%
4ème VA du 20 décembre	1,5%	4,5%

- **l'exception** : pour l'exercice d'imposition 2018, la société ne devait pas payer la majoration obtenue si elle était inférieure à 80€ ou à 0,50% de la base de calcul. A partir de l'exercice d'imposition 2019, **l'exception disparaît**. Quoi qu'il arrive la société **devra payer la majoration obtenue** (article 218, §1^{er}, al 4 nouveau du C.I.R.).

¹²⁵ Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019*, « Calcul de l'impôt des sociétés », Faculté de sciences de gestion, Unamur, p. 17.

3. Exemple¹²⁶

Nous allons comparer le montant de la majoration effective pour l'exercice d'imposition 2018 et 2019. Pour ce faire, nous allons prendre les mêmes données pour les deux exercices d'imposition.

La SA UNION possède une base imposable de 340 000€, elle paye un précompte mobilier de 4 000€, une quotité forfaitaire d'impôt étranger de 10 000€.

La société réalise quatre versements anticipés aux dates demandées :

VA 1 = 8 000€ ; VA 2 = 13 000€ ; VA 3 = 21 000€ ; VA 4 = 44 000€.

La première étape pour déterminer le montant de la majoration globale est la suivante :

	Exercice d'imposition 2018	Exercice d'imposition 2019
Montant de l'I.Soc	$340\,000 \times 33,99\% = 115\,566\text{€}$	$340\,000 \times 29,58\% = 100\,572\text{€}$
Base de calcul	$115\,566 - 4\,000 - 10\,000 = 101\,566\text{€}$	$100\,572 - 4\,000 - 10\,000 = 86\,572\text{€}$
Majoration globale	$101\,566 \times 2,25 \times 1\% = 2\,285,24\text{€}$	$86\,572 \times 2,25 \times 3\% = 5\,843,61\text{€}$

¹²⁶ Exemple inspiré de Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019*, « Calcul de l'impôt des sociétés », Faculté de sciences de gestion, Unamur, pp. 17-20.

La deuxième étape pour déterminer le montant de l'ensemble des VA réalisés est effectuée comme suit :

VA	Exercice d'imposition 2018	Exercice d'imposition 2019
VA 1 du 10 mars	$8\,000 \times 3\% = 240\text{€}$	$8\,000 \times 9\% = 720\text{€}$
VA 2 du 10 juillet	$13\,000 \times 2,5\% = 325\text{€}$	$13\,000 \times 7,5\% = 975\text{€}$
VA 3 du 10 octobre	$21\,000 \times 2\% = 420\text{€}$	$21\,000 \times 6\% = 1\,260\text{€}$
VA 4 du 20 décembre	$44\,000 \times 1,5\% = 660\text{€}$	$44\,000 \times 4,5\% = 1\,980\text{€}$
Total des VA réalisés	1 645€	4 935€

La troisième étape pour connaître le montant de la majoration est :

	Exercice d'imposition 2018	Exercice d'imposition 2019
Majoration effective	$2\,285,24 - 1\,645 = 640,24\text{€}$	$5\,843,61 - 4\,935 = 908,61\text{€}$

Pour l'exercice d'imposition 2018, la SA UNION devrait payer 640,24€ de majoration car la société n'a pas versé assez de VA durant l'année. Étant donné que la majoration est supérieure au montant de l'exception soit 80€ ou 507,83€ ($101\,566 \times 0,5\%$), la SA UNION devrait payer 640,24€ en supplément.

Pour l'exercice d'imposition 2019, la SA UNION devra payer 908,61€ de majoration car elle n'a pas anticipé suffisamment durant l'année 2018. De plus, il n'existe plus d'exception.

Cet exemple démontre bien que cette modification résultant de la réforme de l'impôt des sociétés est un **inconvenient** pour celles-ci car les taux augmentent et l'exception disparaît.

Une fois que la SA UNION a reçu l'avertissement extrait de rôle, elle visualise le montant de l'I.Soc :

	Exercice d'imposition 2018	Exercice d'imposition 2019
Montant de l'impôt des sociétés	+ 115 566€	+ 100 572€
Majoration effective	+ 640,24€	+ 908,61€
Imputation précompte mobilier et quotité forfaitaire impôt étranger	— (10 000 + 4 000) = — 14 000€	— (10 000 + 4 000) = — 14 000€
Imputation des VA	— (8 000 + 13 000 + 21 000 + 44 000) = — 86 000€	— (8 000 + 13 000 + 21 000 + 44 000) = — 86 000€
Total à payer à l'Etat	16 206,24€	1 480,61€

Dans ce tableau, nous remarquons que la majoration des taux de bonifications et le taux de référence ont très peu d'impact sur la société grâce à la diminution du taux d'imposition.

Section 8 : Les cotisations distinctes de l'I.Soc

#15. SUPPRESSION DE LA FAIRNESS TAX

Une des modifications importantes concernant l'impôt des grandes sociétés est la suppression de la Fairness Tax. Dans ce point, nous allons expliquer le principe de la Fairness Tax et comprendre les raisons de sa suppression.

1. Principe

*« La Fairness Tax est considérée comme un **impôt distinct**, entrée en vigueur depuis l'exercice d'imposition 2014. En effet, elle prélève 5,15% sur les dividendes versés par les grandes entreprises si celles-ci ont appliqué, la même année de son versement, une déduction pour capital à risque et des pertes reportées (article 2019 ter du CIR).¹²⁷ »*

2. Comment se calcule la Fairness Tax ?

2.1 Principe

Avant d'expliquer la manière pour calculer la cotisation de la Fairness Tax, il est important d'expliquer les notions de « dividendes distribués » et « résultat fiscal final ».

« Par dividendes, il faut entendre les dividendes ordinaires cités dans l'article 18, al 1^{er}, 1^o à 2^obis du C.I.R.

Par résultat fiscal final, nous parlons du montant de la base imposable qui est soumis à l'impôt des sociétés visé à l'article 215 et 216 du CIR.

Pour connaître le montant sur lequel se calcule le taux de la Fairness Tax, il **faut réaliser quatre étapes** :

- 1. il faut déterminer le montant des dividendes distribués que l'on ne retrouve pas dans le résultat fiscal final ;*
- 2. il faut retirer du montant obtenu à la première étape, le montant des dividendes qui provient des réserves taxées antérieures, c.-à-d. celles réalisées avant l'exercice d'imposition 2014 ;*

¹²⁷ Deloitte, « La cour constitutionnelle annule la 'Fairness Tax' ».

3. *il faut multiplier le montant obtenu de la deuxième étape par $\frac{\text{montant des pertes reportées déduites} + \text{montant de la D.C.R.}}{\text{résultat fiscal de la p.i au terme de la première opération.}}$;*
4. *il faut multiplier le montant calculé de la troisième étape par le taux de la Fairness Tax, soit 5,15% (CCC comprise) ».*¹²⁸

Une fois les quatre étapes réalisées, nous obtenons le montant de la Fairness Tax que doit payer la société.

2.2 Exemple¹²⁹

La SA UNION possède pour l'exercice d'imposition 2018 une base imposable pour la première opération de 16 600€ et un résultat fiscal final de 8 500€.

Durant le même exercice d'imposition, la société a payé des dividendes de 12 200€ et a déduit des R.D.T. de 5 900€, une D.C.R. de 14 300€ et des pertes antérieures de 1 500€.

Premièrement, il faut écarter les dividendes qui ne se retrouvent pas dans le résultat fiscal final : 3 700€ (12 200 – 8 500).

Étant donné qu'il n'y a pas pour cette période imposable de réserves taxées antérieures, nous passons la deuxième étape.

Troisième étape : $3\,700 \times \frac{14\,300 + 1\,500}{16\,600} = 3\,700 \times 95,18\% = 3\,521,66\text{€}$

Quatrième étape : $3\,521,66 \times 5,15\% = 181,37\text{€}$

La société UNION paiera pour la période imposable 2018, une Fairness Tax de 181,73€.

¹²⁸ Darte. D and Noël. Y., 2018, *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 716-717.

¹²⁹ Exemple inspiré de Darte. D and Noël. Y., 2018, *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, pp. 717-718.

3. Motif de la suppression de la Fairness Tax

La Cour constitutionnelle a déclaré dans l'arrêt 24/2018 du 1^{er} mars 2018 de vouloir supprimer la Fairness Tax pour des raisons de discordance avec la directive mère-fille à partir de l'exercice d'imposition 2019.

En effet, la directive 90/435 a **pour but d'éviter une double imposition** des bénéfices distribués dans le cas des sociétés mères-filles. L'article 5 §1 de cette directive précise que « *les bénéfices distribués par une société filiale à sa société-mère sont, au moins lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25% dans le capital de la filiale, exempté de retenue à la source* ». Cependant, selon l'article 4 de la directive 90/435, « *les Etats des sociétés mères peuvent autoriser une imposition de 5% maximum sur les bénéfices distribués par les filiales. Cette imposition serait considérée comme des frais de gestion.* »¹³⁰

« Pour qu'un impôt soit qualifié de « retenue à la source », il faut que 3 conditions soient respectées :

- la principale action est la distribution des dividendes ;
- la base de l'impôt doit être liée au montant de la distribution ;
- l'assujetti doit être le détenteur des titres. »¹³¹

La Fairness Tax est, quant à elle, une cotisation supplémentaire de 5,15% dans le cas où les sociétés distribuent trop de dividendes par rapport aux déductions fiscales, et donc, par conséquent, la Fairness Tax remplit bien les deux premières conditions mais pas la troisième.¹³²

¹³⁰ Directive 90/435 du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

¹³¹ PwC Société d'Avocats, 2016, « la comptabilité de la Fairness Tax mise en doute par l'avocat général auprès de la Cour de justice de l'Union européenne ».

¹³² Darte. D. and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège, p. 715.

Cependant la Fairness Tax **n'est pas compatible avec l'article 4 de la directive 90/435** étant donné que les sociétés distributrices payent un impôt supplémentaire de 5,15%, soit une cotisation supérieure à celle autorisée par les Etats (5%).

C'est pour cette raison que la Cour constitutionnelle a supprimé la Fairness Tax.

#16. COTISATION SPÉCIALE SUPPRIMÉE EN CAS D'INSUFFISANCE DE RÉMUNÉRATION POUR LES DIRIGEANTS

J'expliquerai brièvement ce point étant donné que la condition de « rémunération minimale d'un dirigeant » pour appliquer le taux réduit, incombe uniquement aux **petites sociétés**.

La loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés a prévu une modification du montant minimal de la rémunération pour au moins un dirigeant de la société. De plus, la loi avait également prévu d'instaurer une cotisation spéciale de 5,1% en cas de non-respect de cette modification.

La loi du 13 avril 2019, a décidé de supprimer cette cotisation spéciale jugée injuste par le fait que cela touchait un certain représentant des PME.

1. Évolution du montant minimal de la rémunération d'un dirigeant.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, au moins un des dirigeants de la société devait obtenir une rémunération **égale ou supérieure à 36 000€** ou une rémunération égale au montant de la période imposable si celle-ci était inférieure à 36 000€, si la société voulait appliquer le taux réduit.

A partir de l'exercice d'imposition 2019, le montant minimum que doit recevoir un dirigeant change. En effet, la rémunération minimale **passse de 36 000€ à 45 000€** si la société souhaite bénéficier du taux réduit. L'Etat avait également ajouté une cotisation de 5,1% (C.C.C. comprise) sur la différence positive entre la rémunération effectivement attribuée et 45 000€ ou le montant de la p.i si elle est inférieure à 45 000€ en cas de non-respect de l'augmentation minimale de rémunération.¹³³

« Cependant, l'Etat a prévu une exception pour les petites entreprises :elles ne sont pas obligées de respecter une rémunération minimale pour les quatre premiers exercices comptables qui suivent leur constitution (art. 219quinquies nouveau, § 5 CIR 1992). »¹³⁴

2. Suppression de la cotisation spéciale de 5,1%.

Un organisme comme Union des Classes Moyennes (ci-après : UCM) qui défend et représente les PME, était contre le principe de cette modification dans sa globalité.

¹³³ Nyst P-F., Van Overtveld J., 2018, « Conférence Nouvelles Mesures : La réforme de l'ISoc gagnant ou perdant ? ». UCM, p. 16.

¹³⁴ Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, p. 3.

« En effet, UCM trouve cela injuste pour plusieurs raisons :

- premièrement, les petites sociétés et les PME doivent distribuer une rémunération de 45 000€ au lieu de 36 000€ (ou une rémunération égale à la p.i si elle est inférieure à 45 000€) pour bénéficier du taux réduit de 20,4% ;
- deuxièmement, si elle ne respecte pas cette condition, elle doit payer une cotisation supplémentaire de 5,1%. »¹³⁵

De plus, cette modification touche essentiellement les petites entreprises étant une condition pour pouvoir jouir du taux réduit. Généralement, une grande entreprise n'aura pas de problème pour distribuer ce montant au dirigeant.

Pour toutes ces raisons, l'Union des Classes Moyennes, a défendu les PME et a lutté contre cette nouvelle modification en rencontrant les membres de la Chambre afin d'expliquer et argumenter leur point de vue.

C'est une bataille qui fut payante. En effet, le 13 avril 2019, **l'Etat a décidé de supprimer la cotisation spéciale de 5,1%** en cas de non-respect de la rémunération minimale.¹³⁶

Conclusion du chapitre quatre:

Nous venons de voir dans ce chapitre, les différentes modifications suite à la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés, qui ont un impact sur les grandes sociétés.

Nous les avons expliquées en détails de façon théorique, en les illustrant par des tableaux et des exemples.

¹³⁵ FERY S., 2019, « Bye Bye « cotisation distincte ». Un seul mot : Victoire ! », UCM Voice.

¹³⁶ FERY S., 2019, « Bye Bye « cotisation distincte ». Un seul mot : Victoire ! », UCM Voice.

Chapitre 5. Tableau financier

Après avoir évoqué et expliqué les seize points de modifications portant sur la réforme de l'impôt des sociétés, touchant les grandes sociétés, nous allons les reprendre, une à une, dans un tableau comparatif. Nous mentionnerons quelle modification présente un avantage ou un inconvénient d'une part, pour l'Etat et d'autre part, pour les grandes sociétés. Cependant, le dernier point « suppression de la cotisation en cas de rémunération insuffisante d'un dirigeant » concerne uniquement les petites entreprises et donc nous n'en parlerons pas dans ce tableau.

Nom de la modification	Etat	Grandes sociétés	Explications
1. Modification de l'ordre des opérations pour déterminer la base taxable	Inconvénient	Avantage	L'ordre des opérations apporte un avantage financier pour les grandes sociétés. Ce nouvel ordre permet aux sociétés de pouvoir déduire plus, surtout les déductions qui ne peuvent pas être reportées. En effet, le premier groupe concerne les déductions de la p.i sauf l'opération 7 et le second concerne les déductions reportées. Cela permet aux sociétés de liquider d'abord les déductions non reportées et de garder les autres pour des p.i suivantes.
2. Règle de la corbeille dite des 70%	Avantage	Inconvénient	La règle de la « corbeille » entraîne un inconvénient pour les grandes sociétés. En effet, elle crée une base imposable minimale à hauteur de +/- 30% de la B.I.I. Les sociétés seront taxées sur une plus grosse base imposable et donc payeront jusqu'à 30% en plus.

3. Augmentation du montant minimum absolu des bénéfices imposables en cas de non-déclaration ou de déclaration tardive à l'impôt des sociétés	Avantage	Inconvénient	L'augmentation du montant des bénéfices imposables passe, dans un premier temps, de 19 000€ à 34 000€, soit une hausse de 78,95% et dans un second temps à 40 000€. De l'exercice d'imposition 2018 à 2021, il y a une hausse du montant des bénéfices imposables minimum de 110,53%. En d'autres termes, les sociétés payeront plus d'impôts.
4. Taxation effective des suppléments de résultat fiscal résultant d'un contrôle fiscal	Avantage	Inconvénient	La taxation effective est un inconvénient pour les sociétés étant donné qu'elle crée une base imposable minimale comme le principe de la « corbeille ». La seule différence est le montant. Dans ce cas-ci, la base imposable minimale augmenterait l'impôt initial à payer, au moins de 10%, cela peut atteindre jusqu'à 50%. Les sociétés payeront 10% en plus d'impôt au minimum.
5. Régime fiscal des surcoûts d'emprunts	Avantage	Inconvénient	Ce nouveau régime est un inconvénient pour les grandes sociétés car à partir de l'exercice d'imposition 2020, les sociétés ne pourront plus déduire à 100% les surcoûts d'emprunts. Cela augmente les D.N.A et donc augmente la base imposable. L'augmentation de la base imposable entraîne une augmentation du montant de l'impôt à payer.
6. Régime fiscal des remboursements de capital et des dividendes distribués	Avantage	Inconvénient	Ce régime fiscal est un inconvénient financier pour les sociétés. En cas de réduction de capital, les sociétés sont obligées de réduire un plus gros montant dans les réserves adéquates, ce qui les convertit en dividendes distribués. Les sociétés seront donc obligées de payer un précompte mobilier de 30% pour chaque dividende distribué.

7. Revenu définitivement taxé (R.D.T.)	Inconvénient	Avantage	La déduction pour R.D.T augmente de 5%, elle passe de 95 à 100%. Les sociétés ont la possibilité de déduire davantage les R.D.T. Cela permet de diminuer la base imposable encore de 5% et donc de payer 5% en moins d'impôt.
8. Déduction pour capital à risque (D.C.R OU D.I.N.)	Avantage	Inconvénient	Depuis la réforme, la méthode de calcul a changé et a fait diminuer la base du capital à risque. De plus, le taux de la D.C.R. varie chaque année. Un montant du capital à risque faible multiplié par un taux plus élevé diminue la déduction, et donc, entraîne une hausse de la base imposable et une hausse du montant de l'impôt à payer.
9. Déduction des transferts intra-groupe	Inconvénient	Avantage	C'est un avantage car c'est une nouvelle déduction pour les sociétés liées. Cela signifie que la déduction de transferts intra-groupe va venir diminuer la base taxable des sociétés et donc permettre de payer moins d'impôt.
10. Suppression de la taxation distincte des plus-values sur les actions pour les grandes entreprises	Inconvénient	Avantage	Cette modification est un avantage financier pour les grandes sociétés. En effet, les plus-values sur actions ne sont plus taxées (suppression de la taxe de 0,412%) donc, ces frais disparaissent pour les grandes sociétés.
11. Alignement des conditions d'exonération des plus-values sur actions ou parts et des conditions des R.D.T.	Avantage	Inconvénient	Pour que les plus-values d'actions soient exonérées, elle doivent remplir trois conditions au lieu de deux. Les sociétés éprouveront plus de difficultés à remplir ces conditions et donc elles ne pourront pas bénéficier du taux réduit et payeront le taux normal.

12. Taux réduits pour certaines plus-values	Inconvénient	Avantage	Il rejoint le point 10 et 13 c.-à-d. un avantage pour les sociétés. Les taux de taxation diminuent pour chaque cas car ceux-ci suivent les nouveaux taux d'imposition ou dans certains cas le taux est de 0% (point 10). La société gagne plus ou moins 4,41% pour chaque plus-value sur actions.
13. Le nouveau taux d'imposition	Inconvénient	Avantage	Nous allons parler du taux normal d'imposition qui concerne les grandes sociétés. Le taux d'imposition entre l'exercice d'imposition 2018 et 2019 diminue de 33,99% à 29,58%, soit de 4,41% et de 2019 à 2021, il diminue de 29,58 à 25%, soit de 4,58%. C'est un avantage pour les sociétés car celles-ci payeront moins d'impôt (+/- 4,5%).
14. Majoration en cas de versements anticipés insuffisants	Avantage	Inconvénient	L'augmentation de la majoration est de 3% pour chaque tranche de VA car les taux de bonification ont suivi le taux de référence qui a également augmenté de 3%. Les sociétés devront payer plus de VA pour compenser la hausse des taux, c'est donc un inconvénient.
15. Suppression de la Fairness Tax	Inconvénient	Avantage	La suppression de la Fairness Tax est un avantage financier pour les grandes sociétés. En effet, la cotisation de 5,1% est par conséquent supprimée donc, ce sont des frais que les grandes sociétés ne dépenseront plus.

Parmi les quinze modifications, résultant de la réforme de l'impôt des sociétés, expliquées ci-dessus, sept sont avantageuses financièrement pour les grandes sociétés et huit sont considérées comme des inconvénients.

Chapitre 6. Critiques personnelles

Après avoir analysé longuement ce thème, voici les constats que nous pouvons en tirer :

Premièrement, après avoir analysé le tableau comparatif du chapitre 5, nous constatons une surpondération des mesures entraînant « les grosses pertes » par rapport à celles générant « les gros gains ». Le tableau ci-dessous, élaboré succinctement, nous permet d’avoir une vision plus précise des impacts négatifs et positifs, faibles ou importants, résultant de ces modifications :

Petits gains	Gros gains
Nouvelle déduction de transferts intra-groupe concernant uniquement les sociétés liées	Diminution du taux d'imposition
Suppression de la Fairness Tax ;	Diminution du taux de taxation des plus-values
Suppression de 0,412% pour le taux des plus-values	
Augmentation de 5% des déductions de R.D.T	
Modification de l'ordre des opérations des déductions	

Petites pertes	Grosses pertes
Modifications des conditions des plus-values	Le principe de la « corbeille »
Majoration en cas de versements anticipés insuffisants	Augmentation du bénéfice imposable en cas de non déclaration ou déclaration tardive
	Régime fiscal des remboursements de capital et des dividendes distribués
	Taxation effective des suppléments de résultat fiscal résultant d'un contrôle fiscal

Cependant, il faudra examiner quelle en sera l'incidence réelle sur chaque grande société. Il serait en effet prématuré d'en tirer les conséquences à ce jour vu le manque de recul.

Deuxièmement, depuis le début, nous parlons de réforme, défini dans le chapitre 2, comme « *un changement de caractère, profond, radical, apporté à quelque chose, en particulier à une institution, et visant à améliorer son fonctionnement* »¹³⁷. Selon nous, ce n'est pas une véritable réforme. En réalisant le tableau financier et en expliquant chaque point, nous constatons que les changements apportés ne sont pas forcément radicaux, ni profonds et n'améliorent pas spécialement l'impôt des sociétés. En effet, la réforme de l'impôt des sociétés porte sur quelques points et non sur toute la matière. De plus, pour les grandes sociétés, il y a des avantages mais également des inconvénients et inversement pour l'Etat.

Troisièmement, nous pensons que la réforme est plus avantageuse pour les grandes sociétés que pour les petites. Quand nous regardons les conditions du taux réduit, celles-ci se sont encore endurcies et notamment avec l'augmentation de la rémunération minimale pour un dirigeant. De plus, l'Etat avait également prévu une cotisation de 5,1% dans un premier temps et puis de 10% si la société ne payait pas la rémunération suffisante. Quand nous regardons le tableau du chapitre précédent, la plupart des inconvénients touchent l'ensemble des sociétés qu'elles soient petites ou grandes tandis que les avantages favorisent essentiellement les grandes sociétés.

¹³⁷ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/r%C3%A9forme/67503> (07 juillet à 14h29).

Conclusion

Cette conclusion tentera de répondre à la question : « La réforme de l'impôt des sociétés : un réel avantage pour les grandes sociétés ? », qui fait l'objet du titre de ce mémoire.

Pour répondre à cette question, nous avons repris toutes les modifications essentielles qu'implique cette réforme, en expliquant point par point le fonctionnement et en les illustrant d'exemples. Nous avons également dressé un tableau financier qui permet d'avoir une vue synoptique sur le sujet.

Dans un premier temps, il est essentiel de rappeler les modifications « phares » favorables pour les grandes sociétés et les mesures venant compenser ces avantages.

Dans les modifications phares propices aux grandes sociétés, nous retenons « la diminution du taux d'imposition », la nouvelle déduction « des transferts intra-groupe », la suppression de « la Fairness Tax », la suppression de « la taxation distincte des plus-values sur actions ou parts » et l'augmentation de « la déductibilité des R.D.T ».

Les mesures compensatoires principales prévues sont la création d'une base imposable minimale, générée par le principe de « la corbeille » et par « l'absence de déclaration ou déclaration tardive », la création d'une taxation effective suite à un redressement fiscal, l'implémentation d'un nouveau régime basé sur « les surcoûts d'emprunts » et « le remboursement de capital » et d'autres mesures comme l'augmentation de « la majoration des VA ».

Par conséquent, la réforme comporte, certes, un ensemble d'avantages pour les grandes sociétés. Cependant, elle générera un impact positif qui sera limité étant donné que les mesures compensatoires sont prépondérantes.

En outre, « la diminution du taux d'imposition » est un avantage essentiel pour les grandes sociétés belges et une motivation considérable pour les grandes sociétés étrangères qui seraient tentées de venir s'installer en Belgique.

Comme l'a déclaré la Fédération des Entreprises de Belgique, « *la première chose que regarde un investisseur étranger, c'est le taux d'imposition* »¹³⁸.

L'AmCham Belgium tient un raisonnement semblable et incite même la Belgique à continuer l'abaissement de son taux d'imposition jusqu'à 20% dans les 10 années à venir. Elle a comme ambition de vouloir classer la Belgique dans le Top 10 des pays les plus compétitifs au monde.¹³⁹

De ce fait, la réforme apparaît comme **un réel avantage** pour les grandes sociétés car la baisse des taux d'imposition représente un atout considérable. « En effet, cela motive aussi les sociétés étrangères à s'installer en Belgique qui pourront ainsi bénéficier d'une main d'œuvre qualifiée et de la baisse des cotisations patronales suite au Tax Shift »¹⁴⁰. « A côté de cela, la réforme prévoit une fiscalité intéressante qui encourage les investissements dans la recherche et le développement comme la D.P.I. et la déduction pour innovation, ce qui pourrait donner un véritable élan aux sociétés pour s'engager dans ce domaine à long terme »¹⁴¹. Ces perspectives sont également favorables pour l'économie belge.

La réforme de l'impôt des sociétés représente bien un réel avantage pour les grandes sociétés, mais qui sera limité par l'application des mesures compensatoires.

Nous ne sommes pas en mesure de répondre plus précisément à notre question étant donné, que certaines modifications ne seront applicables que pour les exercices d'imposition 2020 et 2021, et dès lors, nous manquons de recul, à ce jour. Il serait intéressant de réévaluer la situation dans les années futures pour pouvoir dégager les conséquences réelles de cette réforme sur l'impôt des grandes sociétés.

¹³⁸ FEB, 2017, « Réforme de l'impôt des sociétés 2018- 2020 », p. 13.

¹³⁹ Auteur anonyme, 2019, « Comment la Chambre de commerce américaine en Belgique veut nous faire entrer dans le top 10 des pays les plus compétitifs au monde », *Trends Tendances*.

¹⁴⁰ Raveschot B., 2019, « Ce que recommande l'AmCham à la Belgique 19/02/2019 », *Canal Z*.

¹⁴¹ BNB, (2017), « Aspects budgétaires et macroéconomiques de la réforme de l'impôt des sociétés en Belgique », p.29.

Bibliographie

1. Sources littéraires :

- Les articles de la loi du 25 décembre 2017 sur la réforme de l'impôt des sociétés.
- Déclaration fiscale de l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2019.
- Les articles du Code des Impôts sur le Revenu.
- Les articles du Code des Sociétés et Code des Sociétés et des Associations.
- Directive (EU) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.
- Directive 90/435 du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.
- Bourgeois Marc., (2018), *Maîtriser l'I.Soc* - Préface, Edipro, Liège.
- Darte. D and Noël. Y., (2018), *Maîtriser l'I.Soc*, Edipro, Liège.
- Schotte. C., (2018), *Syllabus du cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019*, Faculté de sciences de gestion, Unamur.
- Schotte. C., (2018), « Séminaire sur la réforme de l'I.Soc - Suppléments de base imposable et base minimale d'imposition », séminaire en octobre 2018, atelier de la FUCAM, Mons.
- Schotte. C., (2019), *La déduction de transferts intra-groupe*, cours à la FUCAM, Mons.
- Vanden Heede F., 2018, « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », *IPCF - Pacioli*, n°458, pp. 1-15.

- Chambre des Représentants de Belgique., 2017, « Document Parlementaire - Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés », n°54/2864/001.
- Chambre des Représentants de Belgique., 2005, « Document Parlementaire - Projet de loi instaurant une déduction fiscale pour capital à risque », n°51/1778/001.
- Chambre des Représentants de Belgique., 2018, « Document Parlementaire - Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus », n°54/3147/001.
- CJUE, arrêt du 17 mai 2017, affaire n°C-68/15.
- Messoudi. H. and Mignon. T., 2016, « Impôt des sociétés : la Belgique est-elle en retard au niveau européen ? », *RTBF*.
- Killemaes Daan, 2017, « La réforme de l'impôt des sociétés n'est pas budgétairement neutre, même pas en « rêve » », *Trends Tendances*.
- Philippe D-E., Smeyers P., 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés : vers une diminution drastique de la pression fiscale pour les PME », *Trends-Tendances*.
- Auteur anonyme, 2019, « Comment la Chambre de commerce américaine en Belgique veut nous faire entrer dans le top 10 des pays les plus compétitifs au monde », *Trends Tendances*.
- Dekeyser & associé, 2016, « Directive ATAD: Intensification de la lutte contre l'évasion fiscale en Europe ».
- Avis de la C.N.C., 2016/3, 13 avril 2016, « Application des critères de taille visés aux articles 15 et 15/1 C.Soc. »

- Avis de la C.N.C., 2013/15, 27 novembre 2013, « Le traitement comptable de la déduction majorée de certains frais qui a été fiscalement admise au-delà du montant des frais réellement faits ou supportés moyennant le respect de la condition d'intangibilité ».
- SPF Finance, 2018, « Réforme de l'impôt des sociétés ».
- Huyghe A., 2018, « Limitation de certaines déductions fiscales : le panier et la règle des 70% », *Fiscologue*, n°1550.
- Empilius X., (2018), *Réforme 2018 de l'impôt des sociétés : quel est l'impact réel sur les sociétés ?*, Unamur, 2018, Mémoire de Master en Sciences de Gestion, Faculté Universitaire, Namur, p. 145.
- Coppens, 2017, « Réforme de l'impôt des sociétés : c'est parti ! ».
- FEB, 2017, « Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020 ».
- Vandeputte A., « L'Actualité des PME : La voiture électrique : avantage fiscal en vue ! », Deloitte.
- Deloitte, « La cour constitutionnelle annule la 'Fairness Tax' ».
- PWC, 2018, « Planning the year-end en Belgique », séminaire novembre - décembre 2018.
- Fiduciaire Montgomery – OPR, 2018, « Réforme de l'I.Soc », séminaire du 16 mars 2018.
- Lenoir C., 2017, « ISOC-La réforme de 2017 » *Lenoir & Associés Avocats*.
- FERY S., 2019, « Bye Bye « cotisation distincte ». Un seul mot : Victoire ! », *UCM Voice*.

- Nyst P-F., Van Overtveld J., 2018, « Conférence Nouvelles Mesures : La réforme de l'ISoc gagnant ou perdant ? ». *UCM*.
- Raveschot B., 2019, « Ce que recommande l'AmCham à la Belgique 19/02/2019 », *Canal Z*.
- BNB, (2017), « Aspects budgétaires et macroéconomiques de la réforme de l'impôt des sociétés en Belgique », p.29.

2. Sources internet :

- <https://blogs.mediapart.fr/ericw/blog/231214/lharmonisation-fiscale-pour-les-nuls> (24 février 2019 à 23h15).
- <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/application-des-criteres-de-taille-vises-aux-articles-15-et-151-csoc#regime-transitoire-applicable-au-premier-exercice-ayant-pris-cours-apres-le-31-decembre-2015> (28 mars 2019 à 16h37).
- <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/le-traitement-comptable-de-la-deduction-majoree-de-certains-frais-qui-a-ete-fiscalement-admise>. (25 avril 2019 à 12h03).
- <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-reforme-isoc-2018.pdf>. (20 février 2019 à 18h30).
- <http://www.lefigaro.fr/economie/le-scan-eco/dessous-chiffres/2016/09/09/29006-20160909ARTFIG00259-impot-sur-les-societes-bataille-acharnee-en-europe.php> (30 avril 2019 à 22h15).
- <http://www.toupie.org/Dictionnaire/Benefice.htm> (29 juillet 2019 à 18h10).
- <https://www.definitions-marketing.com/definition/strategie-de-niche/> (26 février 2019 à 22h00).

- <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/r%C3%A9forme/67503> (07 juillet à 14h29).
- <https://www.montaxshift.be/fr> (13 août 2019 à 12h31).
- <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1517> (27 juillet 2019 à 18h04).
- <https://www.l-expert-comptable.com/a/52548-les-comptes-consolides.html> (29 mars 2019 à 13h02).
- https://www.feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/fiscaliteit/nieuwe-europese-richtlijn-tegen-belastingontwijking-goedgekeurd/la-nouvelle-directive-europeenne-contre-levasion-fiscale-est-approuvee_pdf.pdf (07 août 2019 à 10h36).
- https://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/Precomptes/precompte_mobilier#q1 (05 août 2019 à 12h03).
- http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=32&id=384 (05 avril 2019 à 20h37).
- http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=32&id=383 (05 avril 2019 à 20h39).
- <https://droit-finances.commentcamarche.com/faq/22711-plus-value-definition> (16 août 2019 à 11h27).
- <https://www2.deloitte.com/be/en/pages/accountancy/articles/pme-updates/la-cour-constitutionnelle-annule-la-fairness-tax.html> (13 avril 2019 à 10h24).
- <https://dekeyser-associes.com/directive-atad-intensification-de-la-lutte-contre-levasion-fiscale-au-niveau-europeen/> (05 avril 2019 à 19h15).
- http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=11&id=562 (07 avril 2019 à 11h36).

- <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-275-1-declaration-2019.pdf> (11 août 2019 à 17h58).
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=FR> (11 août 2019 à 18h02).

Annexes

Annexe 1 : Déclaration fiscale de l'exercice d'imposition 2019.

Annexe 2: Directive (EU) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

Annexe 1 : Déclaration fiscale de l'exercice d'imposition 2019

(<https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-275-1-declaration-2019.pdf>)

Annexe 2 : Directive (EU) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

(<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=FR>)